Die Gemeinnützigkeit

Begriff und Bedeutung im deutschen Recht unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Rechte eines
Doktors der juristischen Fakultät
der Friedrich-Wilhelms-Universität Berlin

vorgelegt von

Referendar Sidney Jacoby

Promotion: am 17. 7. 1933

1934

Jos. Waibel'sche Buchdruckerei
Freiburg im Breisgau

306

Referent: Prof. Dr. Dr. Glum
Korreferent: Prof. Geheimrat Dr. Triepel

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Inhaltsverzeichnis

Seite

I. Besondere Bedeutung im gegenwärtigen Rechtszustand . . 1

II. Historische Entwicklung 2

A. Römisches Recht 2
piae causae — res extra commercium (S. 3) — res publicae — universitates (S. 4)

B. Germanisches Recht 4
Urzeit — Privateigentum am Ackerland, Allmende (S. 5)

C. Gemeines Recht, allgemeines Landrecht 6
Gemeines Recht — allg. Landrecht (S. 7) — Rechtsprechung des Reichsoberhandelsgerichts und des preußischen Obertribunals (S. 8)

D. Rechtsentwicklung nach dem Landrecht 9
Stempel- und Steuerrecht, Gesellschafts- und Genossenschaftsrecht (S. 10)

III. Der Umfang der Gemeinnützigkeit im geltenden Recht . . . 11

A. Sachliche Privilegien 11
Steuerrecht — Bürgerliches Recht, Wirtschaftsrecht (S. 12)

B. Persönliche Privilegien 13
Arbeitsrecht — Sozialversicherung

C. Einschränkende Bestimmungen 13
Wohlfahrtsrecht — allgemeines Verwaltungsrecht (S. 14)

D. Gemeinnützigkeitsverordnung 14

IV. Gemeinnützigkeit und verwandte Begriffe 15

A. Gemeinnützigkeit und Gewerbe 15

B. Gemeinnützigkeit und öffentliches Recht 17

C. Gemeinnützigkeit und Öffentlichkeit 18

1. Gemeinnützigkeit und Staatlichkeit 18

2. Gemeinnützigkeit und öffentliche Zwecke, öffentliches Interesse 20
Allgemeinzugänglichkeit — öffentliche Gewalt (S. 22) — Versorgungsbetriebe

D. Gemeinnützigkeit und Gemeinwirtschaft 24
Gemeinwirtschaft i. S. der Wassergesetze (S. 25) — Gemeinwirtschaft i. S. der Nachkriegsgesetze (S. 26)

E. Gemeinnützigkeit und Gemeinnötigkeit 27

F. Gemeinnützigkeit und Geschäftsmäßigkeit 27

G. Gemeinnützigkeit und Geschäftsbetrieb 28
UWG — Geschäftsbetrieb und Gewerbe (S. 30)

H. Gemeinnützigkeit und Mildtätigkeit 30

I. Gemeinnützigkeit und kirchliche Zwecke 31
Trennung von Staat und Kirche, — öffentliche Körperschaften (S. 33)

Seite

V. Darstellung der Gemeinnützigkeit im Steuerrecht 34

A. Objektive Seite 34

1. Gemeinnützigkeit auf ideellem Gebiet 34
Steuerrecht — Durchführungsbestimmungen

a) Die Abgrenzung der Allgemeinheit 36
Politische Betätigungen — wissenschaftliche und künstlerische Bestrebungen (S. 38) — Maßgeblichkeit der Bewertung, engerer Personenkreis (S. 39) — neue Bestrebungen (S. 41)

b) Erfassung der Allgemeinheit 41
Unmittelbare Leistungsempfänger — Interesse der Allgemeinheit (S. 42) — Ausschnitt aus der Allgemeinheit (S. 43), positive Bewertung durch die Gesamtheit (S. 45) — Territoriale oder personelle Beschränkung (S. 47) — Allgemeinheit und Anstalten mit besonderen Klassen (S. 48) — Gemeinnützigkeit der Sonderklassen (S. 50) — Schädigung gewerblicher Unternehmungen (S. 51)

2. Gemeinnützigkeit auf wirtschaftlichem Gebiet 52

a) Nicht-Unentgeltlichkeit 52

b) Gemeinnützigkeit kollektiver Interessen 53
Unternehmerinteressen — Genossenschaftliche Organisationen (S. 54)

c) Sozialisierung, privatwirtschaftliche 57
Betätigung der öffentlichen Hand und sonstige privatwirtschaftliche Betätigung in Konkurrenz mit dem freien Handel.
Parität staatlichen und privaten Handelns (S. 58) — Schädigung des freien Handels (S. 59)

d) Behebung wirtschaftlicher Notstände 60
Förderung Minderbemittelter
Interesse der Allgemeinheit an der Beseitigung des Notstandes — gemeindliche Versorgungsanstalten (S. 61) — Förderung Minderbemittelter und freier Handel (S. 62)

B. Subjektive Seite 63

1. Gemeinsinn 63

2. Zulässigkeit eines Gewinnstrebens 64

3. Tatsächlich erzielter Gewinn 65

4. Umfang des Gewinnes 66

5. Rechtsform des Unternehmens 67
Einzelperson — A. G., G. m. b. H., Genossenschaft (S. 68) — Stiftung

6. Ermittlung des Gemeinsinnes 69
Gemischtwirtschaftliche Unternehmungen (S. 70)
Nichtwirtschaftliche Unternehmungen (S. 71)

7. Ausschließlichkeit des Motives 71

C. Ausschließlichkeit, Unmittelbarkeit 72
Satzungsmäßige Festlegung (S. 73) — Organtheorie (S. 74)

VI. Bedeutung der steuerrechtlichen Ergebnisse im allgemeinen Recht, Grundzug der Gemeinnützigkeit 75

Literatur 77

I. Besondere Bedeutung im gegenwärtigen Rechtszustand

Die folgenden Ausführungen stellen einen Versuch dar festzustellen, in wieweit sich nach der geltenden Rechtsordnung schon ein juristisch faßbarer Begriff einer Gemeinnützigkeit entwickelt hat; sie wollen ferner den Umfang und die Bedeutung dieses für unser gesamtes staatliche und private Leben wichtigen Begriff erfassen. Hierbei wird besonderes Gewicht auf das Steuerrecht gelegt, da dieses am weitesten in der Erkenntnis des Wesens der Gemeinnützigkeit fortgeschritten ist.

Eine juristische Durchdringung dieses Gebietes ist gerade jetzt besonders am Platze, da unter dem Zeichen des „Gemeinnutzes", der „Gemeinnützigkeit" eine Erneuerung des deutschen Rechtssystems stattfinden soll[1].

[1] Vergl. Kersten, a. a. O. S. 1233 f., der von einem auf genossenschaftlicher, gemeinnütziger Grundlage erwachsenen deutschen nationalen Recht spricht.

II. Historische Entwicklung

A. Römisches Recht

Im römischen Recht hat der Gedankenkreis der Gemeinnützigkeit keine sehr erhebliche Rolle gespielt; das römische Recht, in seinen Grundzügen individualistisch aufgebaut, kennt auf der einen Seite das jus privatum, auf der anderen Seite dagegen das jus publicum, das nach der Definition Ulpians[1] das jus ist, "quod ad statum rei publicae spectat." Damit wird als Gegensatz privatrechtlichen Handelns das staatliche Handeln festgelegt, ohne daß vorerst der Eigen- oder Gemeinnutzen als Kriterium für eine rechtliche Qualifizierung erscheint. Eine besondere Hervorhebung eines dem Allgemeinwohl dienenden Handelns, das aber nicht von staatlichen Stellen ausgeübt wird, ist dem römischen Recht fremd.

Statt dessen finden sich zunächst nur Privilegien — insbesondere bei letztwilligen Verfügungen — für religiöse Betätigungen, für "piae causae". Zwar bleibt es zu beachten, daß schon nach dem römischen Recht diese piae causae nicht lediglich auf kirchliche Zwecke im engsten Sinne (gleich Kultuszwecke) beschränkt waren. Vielmehr fallen auch Waisenhäuser, Findelhäuser, Krankenhäuser und andere Verpflegungsanstalten hierunter[2]. Immerhin findet sich eine ganz allgemeine Privilegierung für „gemeinnützige Unternehmungen" schlechthin noch nicht.

In diesem Zusammenhange spielt die Streitfrage, ob solchen piae causae eine selbständige Rechtspersönlichkeit zukam oder nicht, keine Rolle; denn auch nach Ansicht derjenigen, die eine selb-

[1] Ulpianus Libro 1 instit, § 4 J eod. 1, 1.

[2] S. L. 19, Codex de sacros. ecclesiis I 2 (vel in xenodochiium vel in orphanotrophium vel in ptochotrophium) L. 35 C. de ep. et cler. I 3. L. 38 eod. Vgl. auch Nov. 43 c. 1 (Reliquae vero omnes officinae sive hospitia (*ξένωνα*) sive monasteria sive orphanotrophia (Waisenhäuser) sive orephotrophia, (Siechenhäuser, Krüppelhäuser) sive ptochia (Armenhäuser).

ständige Rechtspersönlichkeit annehmen, begegnen „gemeinnützige Unternehmungen schlechthin" erst in der modernen Zeit[3].

Auch auf dem Gebiete der "res extra commercium" läßt sich ein Nachweis für die Entstehung eines spezifischen Gemeinnützigkeitsbegriffes nicht führen, da die besonderen Rechtsregeln für diese res extra commercium mit den hier darzulegenden Gedankengängen nur entfernte Berührungspunkte haben. Bei den res extra commercium handelt es sich[4] entweder um res divini juris oder um res publicae (öffentliche Sachen)[5], oder um die res omnium communes[6]. Man könnte in gewissem Umfange allerdings von einem „gemeinen Nutzen", einer „Gemeinnützigkeit" sprechen, wenn auch ein wirklicher „Nutzen", zumindest bei den res omnium communes kaum vorliegen dürfte. Jedoch hat dieser ganze Komplex historisch für die Entwicklung eines Gemeinnützigkeitsbegriffes keine große Bedeutung erlangt, weil heute meist[7] von Gemeinnützigkeit in Verbindung mit menschlichem Handeln gesprochen wird und damit ein Gegensatz zu eigennütziger Tätigkeit aufgestellt wird.

Immerhin zeigt sich bei der geschichtlichen Wandlung des Begriffes der res publicae zuerst ein an den modernen Begriff der Gemeinnützigkeit anklingender Vorgang. Während ursprünglich das gesamte Eigentum des populus romanus zu den res publicae zählte, und deshalb außerhalb des Privatrechtsverkehrs stand, ist erst später — infolge der Entwicklung der juristischen Persönlichkeit der Gemeinden, dann des Staates — hieraus das der Sonderwirtschaft dienende staatliche Vermögen („fiskalisches Vermögen") ausgenommen worden. Nach justinianischem Recht sind daher als res publicae nur noch die res publicae publico usui destinatae anzusehen, d. h. diejenigen Sachen, welche dem Gemeingebrauch preisgegeben sind, welche allen Einzelnen unmittelbar dienen[8].

---

[3] Vergl. Dernburg-Sokolowski, a. a. O. S. 104, Anm. 7.
[4] Vergl. Sohm-Mitteis-Wenger, a. a. O. § 47 I.
[5] Diejenigen Sachen, welche dem Gemeingebrauch preisgegeben sind, welche allen einzelnen unmittelbar dienen (öffentliche Wege, öffentliche Plätze, öffentliche Flüsse).
[6] Das Weltmeer etc., also „Sachen", welche in keinem Zusammenhang mit menschlichem Handeln stehen können, die ihrer natürlichen Beschaffenheit nach jeder ausschließlichen Beherrschung sich entziehen (vergl. Burckhard, a. a. O. S. 611).
[7] Anders auch heute z. B. bei den „gemeinnützigen Quellen", § 1 f. preuß. Quellenschutzgesetz vom 14. 5. 1908, G.S. Seite 105; vergl. Giese-Neuwiem-Cahn, a. a. O. S. 244 mit weiteren Angaben.
[8] Vergl. Sohm-Mitteis-Wenger, a. a. O., § 47 Ib.

Man könnte diese Wandlung dahin bestimmen, daß später nur noch die *gemeinnützigen* res publicae als res publicae im technischen Sinne angesehen wurden. Es bleibt aber zu beachten, daß auch hier lediglich eine Beziehung zu Sachen besteht; eine besondere Bedeutung konnte einem Begriffe der Gemeinnützigkeit im römischen Rechte eben schon deshalb nicht zukommen, weil dort eine eigene rechtliche Behandlung eines „schlechthin gemeinnützigen Handelns" nicht nachweisbar ist[9].

Hingegen zeigen sich bei der Entwicklung des Begriffes der juristischen Person zuerst Gedanken, die zu dem Begriffe der Gemeinnützigkeit hinweisen und zwar bei den sog. universitates personarum. Diese umfassen die civitates, municipia, corpora collegia[10], ferner die nur in entfernterer Beziehung zum Staate stehenden Corporationen von Handwerkern u. a., die societates publicanorum, argentifodinarum, salinarum und schließlich die sodalitates (sodalitia, collegia sodalitia)[11]. Die Ausdehnung des universitas-Begriffes auf den Verein stammt erst aus justinianischer Zeit[12]; hieraus erhellt, daß erst allmählich neben den staatlichen Tätigkeiten private Betätigungen, die nicht Erwerbszwecken dienen, zu rechtlicher Bedeutung gelangt sind. Die Privatkorporationen haben ihren Ursprung in den alten religiösen Verbänden der sodalitates; auch hier war also zunächst nur kirchliches Handeln als Art gemeinnütziger Tätigkeit anerkannt[13].

B. Germanisches Recht

Im germanischen Recht zeigt sich dagegen eine anders laufende Entwicklung. Während in Rom der Gedanke der Gemeinnützigkeit, wenn überhaupt, bei der staatlichen Tätigkeit, den res publicae begegnet und sich weiterhin von der kirchlichen Betätigung aus entwickelt hat, ist er im germanischen Recht in genossenschaftlicher Weise bei den an Grund und Boden bestehenden Rechtsverhältnissen zu finden. In der germanischen Urzeit bestand am Grund und Bo-

[9] Nur für einzelne Erscheinungsformen gemeinnützigen Handelns (Versprechen aus religiösen Gründen — votum u. a.) bestehen rechtliche Sondervorschriften. Vergl. die obigen Ausführungen über die piae causae.

[10] Das ROHG. 18, 401 bezeichnet diese Gruppe als „dem Staate gleichartig oder durch ihre allgemeinen gemeinnützigen Zwecke mit ihm als im engen Zusammenhang stehend".

[11] Vergl. dazu Dernburg-Sokolowski, a. a. O., § 48.

[12] Vergl. Krüger, a. a. O. S. 519, a. A. Binder, a. a. O. passim.

[13] Dem entsprechen die obigen Ausführungen über die piae causae.

den kein Privateigentum, vielmehr war alles Land Volkland und wurde den einzelnen nur von der Gesamtheit zur Nutzung überlassen[14].

Bei dieser streng durchgeführten Gemeinwirtschaft konnte ein spezifischer Begriff der Gemeinnützigkeit, der ja nur im Gegensatz zu irgendwelchem eigennützigen Handeln von Interesse ist, keine Bedeutung erlangen. Daran änderte sich auch noch nichts durch die Gründung fester Dorfansiedelungen; denn hierdurch schieden zwar eigene Dorfmarken von selbst aus dem Volkland aus und nur das noch übrig bleibende nutzbare Land konnte auch fernerhin als Landesallmende der Gaugemeinde vorbehalten bleiben[15], an dem Grundsatze des Gemeineigentums war jedoch noch nichts geändert. Ein Umschwung trat erst mit der zuerst wohl beim Einzelhofsystem erfolgten Anerkennung des Privateigentums am Ackerlande ein[16].

Trotz dieser Veränderung erhielt sich aber lange die gemeinschaftliche Nutzung der später sogenannten Allmende[17].

Gerade durch dieses Nebeneinander von „Eigen" und „Allmende" hat sich ein Begriff des spezifischen gemeinen Nutzen im Gegensatz zur Eigennützigkeit entwickelt. Zu beachten bleibt aber, daß als Subjekt der Allmende die Markgenossenschaft erscheint[18], daß also die Gemeinnützigkeit sich aus einer Zusammenfassung der Volksgenossen in genossenschaftlicher Weise entwickelt hat, während sie im römischen Recht umgekehrt bei der vom Individuum abstrahierten Staatstätigkeit erscheint.

Im Zuge der Entwicklung der Allmenden[19] ging schließlich mit Ausgang des Mittelalters das besondere Charakteristikum der Ge-

---

[14] Vergl. Schröder-v. Künssberg, a. a. O. S. 57.

[15] Schröder-v. Künssberg, a. a. O. S. 60.

[16] Daß eine solche Entwicklung stattgefunden hat, zeigt sich am Wald- und Weideland, das in den Bauerschaftsgemeinden mit Einzelhöfen, ebenso wie anderwärts als gemeine Mark behandelt wurde, vergl. Hanssen, a. a. O. S. 148.

[17] Gemeine Mark: Communitas. Der etymologische Ursprung der Allmende ist zweifelhaft. Vergl. hierzu die verschiedenen Ansichten bei v. Amira, a. a. O. S. 193, Brunner, a. a. O. S. 87. „Allmende" in Stier-Somlo-Elster, a. a. O. S. 103 ff. Sicherlich liegt in irgendeiner Weise der Begriff der Allgemeinheit zu Grunde.

[18] Daß im modernen Recht ein genossenschaftliches Handeln im allgemeinen nicht gemeinnützig ist (vergl. dazu unten S. 54) ergibt sich daraus, daß das heutige Wirtschaftssystem nicht in seiner Totalität auf genossenschaftlicher Grundlage aufgebaut ist.

[19] Vergl. dazu Schröder-v. Künssberg, a. a. O. S. 222. 456 ff. für die fränkische Zeit und das Mittelalter.

meinnützigkeit dadurch etwas verloren, daß die Landesherren das Obermärkeramt, das Amt des höchsten Markbeamten als ein ihnen zustehendes *Hoheitsrecht* in Anspruch nahmen[20]. Damit wurde allmählich ein staatlicher Gesichtspunkt eingeführt, so daß die auf gleicher Ebene liegende Gegenüberstellung von eigennütziger und gemeinnütziger Betätigung entfiel.

Späterhin ist der Begriff der Gemeinnützigkeit beim Begriff der juristischen Person zur Bedeutung gelangt[21], und gerade hier ist für die weitere Entwicklung die Stellungnahme des gemeinen Rechts und des Preußischen allgemeinen Landrechts maßgebend geworden.

C. Gemeines Recht, allgemeines Landrecht

Für das gemeine Recht definiert Glück[22] den Begriff der "universitas personarum" geradezu als eine „vom Staate oder desselben Oberhaupte ausdrücklich genehmigte oder privilegierte Gesellschaft, die sich zu einem fortdauernden *gemeinnützigen Zweck* verbunden hat"[23], und verlangt für den Begriff der Gemeinnützigkeit, daß „ein Endzweck vorliegt, welcher mit dem gemeinen Zweck des Staates überhaupt in einer gewissen Verbindung steht". Ausführlicher noch behandelt für das gemeine Recht Mühlenbruch[24] die Gemeinnützigkeit: er sieht in den "pia corpora" (piae causae, fromme, milde oder *gemeinnützige* Stiftung genannt) alle zu einem religiösen, wohltäti-

---

[20] Reichsweistum von 1291, Monumenta Germaniae historica Const. 3, 442.

[21] Schon hier sei auf die Ausführungen unten (s. u. S. 67) verwiesen, wonach auch heute gemeinnütziges Handeln einer Einzelperson zwar möglich ist, jedoch als Anomalie zu gelten hat.

[22] a. a. O. S. 493.

[23] Einer Gesellschaft kommen deshalb nach gemeinem Recht — ebenso wie nach dem Rechte des allgemeinen Landrechts — nicht schon allein durch die Staatsgenehmigung die Rechte einer Korporation zu, vielmehr muß die Gesellschaft sich zu einem fortdauernden gemeinnützigen Zwecke verbunden haben. Vergl. Preuß. ObTrib. Striethorst Arch. 41 S. 191 ff.

[24] a. a. O. § 201; dort wird im einzelnen die Rechtsstellung der piae causae erörtert, die zu großen Teilen mit der geltenden rechtlichen Sonderreglung übereinstimmt (Privilegien, welche sich teils auf Rechtserwerb beziehen, teils auf Abwendung von Nachteilen, teils auf Befreiung von öffentlichen Lasten; die Veräußerung von Sachen, besonders unbeweglichen, darf nur aus bestimmten Gründen und unter Beobachtung gewisser Formen geschehen). Vergl. dazu die ähnlichen Bestimmungen in den geltenden Provinzial-Kreis- und Städteordnungen, z. B. § 50 Pr. Städteordnung für die sechs östl. Provinzen vom 30. 5. 1853.

gen, Unterrichts- und Bildungszwecke und zwar mit dem Rechte einer juristischen Person gebildeten Anstalten.

Von besonderem Interesse ist es, daß hier im gemeinen Recht der Begriff Gemeinnützigkeit selbst regelmäßig wiederkehrt, wenn er auch, wie die Beispiele zeigen, in Uebereinstimmung mit dem justinianischen Recht noch keinerlei Totalität in sich schließt.

Von entscheidender Bedeutung ist schließlich das allgemeine Landrecht geworden. Dieses knüpft in seinem Teil II Titel 6 § 1 ff. in Verbindung mit Teil I Titel 17 § 169 ff. an die römisch-rechtliche Doktrin an. Der Unterschied zwischen den in § 1 II 6 ff. geregelten „Gesellschaften überhaupt, Korporationen und Gemeinden in Sonderheit" und den in § 169 I 17 ff. behandelten „Gemeinschaften, welche durch Vertrag entstehen", liegt gerade darin, daß die letzteren im Einklang mit den römischen societates „hauptsächlich *Erwerbszwecke* im Interesse der Gesellschafter, gemeinschaftlichen Erwerb" verfolgen, während die Gesellschaften in § 1 II 6, „wenn auch vermögensrechtliche Zwecke, solche doch im allgemeinen öffentlichen Interesse verfolgen"[25].

Hiermit hat das ALR. eine wesentliche Erweiterung geschaffen, indem es über den engen Begriff der Mildtätigkeit und Wohltätigkeit hinausgekommen ist und auch bei Verfolgung von vermögensrechtlichen Interessen die Möglichkeit einer gemeinnützigen Betätigung und damit eine Privilegierung eingeführt hat. Während die Praxis des Reichsoberhandelsgerichtes diesen entscheidenden Grundsatz streng durchgeführt hat, schwankte die Ansicht des Obertribunals. Einige Entscheidungen[26] nehmen an, daß eine „erlaubte Privatgesellschaft" des Teil II Titel 6 dann bestehe, wenn eine Privatgesellschaft ohne „Erwerbseigenschaft", d. h. wenn keine „Erwerbsgesellschaft" vorliege[27]. Dagegen wurde ein Konsumverein

---

[25] Entscheidungen des ROHG: 18, 398; 21, 348; vergl. Rehbein-Reincke, a. a. O. § 169 I 17 Anm. 47; s. a. Förster-Eccius, a. a. O. S. 722; diese zählen zu den gesetzlichen Kassen zu gemeinnützigen Zwecken, außer den Land-Feuersozietäten und Sozietätsfonds auch die Bergbauhilfskassen (Gesetz vom 5. Juni 1862 Ges. Samml. S. 365) sowie die gesetzlich geordnete Verwaltung des Vermögens der aufgelösten geistlichen Orden und Kongregationen (Gesetz vom 31. Mai 1875, Ges.Samml. S. 217 § 4, überholt durch Gesetz vom 29. April 1887 Art. 5).

[26] Band 75 S. 252 (geselliger Verein), Band 20 S. 328 (Erholungsvereine und Ressourcen) Striethorst, Arch. 68. 341 (Schützengilde).

[27] Vergl. auch Striethorst, Arch. 2 S. 252 (die moralischen Personen verfolgen nicht einen auf Erwerb von Eigentum gerichteten

vom Preußischen Obertribunal[28] als erlaubte Privatgesellschaft betrachtet, weil *nicht* das Vorhandensein oder Nichtvorhandensein eines intendierten Vermögensvorteiles entscheidend sei, sondern die von der Zustimmung der bisherigen Mitglieder unabhängige Eintrittsmöglichkeit in den Verein.

Umgekehrt wurde wieder ein Vorschußverein[29] als nicht gemeinnützigen Zwecken dienend betrachtet, weil ein gemeinsamer Vorteil vorliege, obgleich jeder nur für sich Kredit suche; „denn die Vereinsmitglieder wollen ihn gemeinsam mit gemeinschaftlichen Mitteln erwerben"[30].

In besonders klarer Weise kommt der Gesichtspunkt der Gemeinnützigkeit in § 25 II 6 ALR. zu allgemeiner Bedeutung, wo geradezu ausgesprochen wird, daß die Rechte der Corporationen und Gemeinen „nur solchen vom Staate genehmigten Gesellschaften zukommen, die sich zu einem fortdauernden gemeinnützigen Zwecke verbunden haben"[31].

Trotz dieser schwankenden Rechtsprechung des preußischen Obertribunals bleibt aber die dargestellte Rechtsprechung des Reichsoberhandelsgerichtes von entscheidender Bedeutung. Gegen sie hat sich allerdings Rosin[32] mit der Begründung gewendet, die Frage, ob eine zu Vermögenszwecken gegründete Gesellschaft auf Vermögenserwerb und Geschäftsgewinn abziele, sei nicht immer unbedingt zu entscheiden, wie gerade bei den Konsum- und Vorschußvereinen erhelle; außerdem sei nicht einzusehen, mit welchem Rechte für die Charakterisierung von Gesellschaften mit Vermögenszwecken der Umstand von Bedeutung sein solle, ob durch ihre Tä-

---

Zweck; bei ihnen tritt der Erwerb von Eigentum nur insofern ein, als das Bestehen der Gesellschaft oder die Erreichung des gemeinschaftlichen Zweckes selbst es erforderlich macht).

[28] Striethorst, Arch. 70 S. 57; entgegengesetzt ein preußisch-rechtliches Erkenntnis des Handelsappelationsgerichtes Nürnberg (ZHR. 22, 400), weil der gemeinsame Zweck der Erwerbung billiger und guter Lebensbedürfnisse durch die Vereinigung mehrerer ermöglicht werden solle.

[29] Band 69 S. 160; so auch Entsch. d. Appellationsgerichtes Naumburg, Gruch. Beitr. 17, 106 bezgl. eines nicht eingetragenen genossenschaftl. Vorschußvereines.

[30] Vergl. die gleiche Frage im modernen Steuerrecht unten S. 55. Entgegenges. pr. ObTrib. in Striethorst, Archiv 61, 44.

[31] Nur diese Corporationen und Gemeinen werden als moralische Personen angesehen, sie werden auch als parteifähig betrachtet (vergl. Allgemeine Gerichtsordnung I 1 § 33).

[32] a. a O. S. 144.

tigkeit das Vermögen vermehrt oder nur gegen Verminderung möglichst geschützt werden soll.

Hiergegen ist einzuwenden, daß für die rechtliche Qualifizierung einer Handlung der mit ihr verfolgte Zweck sehr wohl von entscheidender Bedeutung sein kann. Weiter ist festzustellen, daß nach moderner Auffassung auch der Schutz des Vermögens gegen Verminderung einen wirtschaftlichen Eigennutzen bedeutet, so daß z. B. auch Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit als eigennützig handelnd zu gelten haben. Entgegengesetzt war allerdings in dieser Frage noch die Ansicht des Reichsoberhandelsgerichts[33]; die moderne enge Begrenzung der Gemeinnützigkeit findet sich jedoch in voller Klarheit erst bei der steuerrechtlichen Entwicklung und kann auch heute wohl kaum schon Bedeutung für das allgemeine Recht beanspruchen.

Wenn Rosin sich aber gerade gegen die Einführung des Kriteriums, ob eine Gewinnabsicht vorliegt oder nicht, wendet, so zeigt die ganze spätere Entwicklung des Begriffes Gewerbe, daß dieses Kriterium immer mehr von entscheidender Bedeutung geworden ist[34].

D. Rechtsentwicklung nach dem Landrecht

Trotz dieses bedeutsamen Fortschrittes durch die Regelung des ALR. ist aber ein allgemeiner Begriff der Gemeinnützigkeit erst allmählich aufgekommen; dies zeigt sich z. B. noch im Kommunalabgabengesetz vom 14. Juli 1893, daß im Gegensatz zu den modernen Steuergesetzen keinen allgemeinen Steuerbefreiungsgrund wegen Gemeinnützigkeit, sondern nur einzeln aufgeführte Anwendungsfälle der Gemeinnützigkeit enthält[35].

Sonst hat jedoch gerade auf dem Gebiete des Stempel- und Steuerrechts eine bedeutsame Entwicklung des Gemeinnützigkeitsbegriffes

[33] Bd. 8 S. 180, während das Urteil Bd. 6 S. 95 die hier vorliegende Frage unentschieden lassen konnte.

[34] Nicht unbedenklich ist deshalb auch die Ansicht von Landé-Hermes, a. a. O., die annehmen, daß die Nichtanwendbarkeit des sechsten Titels des II. Teils des ALR. auf Gesellschaften, welche ausschließlich Vermögenszwecke verfolgen, sich auch aus dem Erfordernis eines gemeinnützigen Zweckes ergebe (a. a. O. S. 70, Anm. 3). Genauer wäre zu sagen, daß die „Erwerbszwecken" dienenden Gesellschaften als ausgeschlossen zu betrachten sind; nur mit dieser Einschränkung ist der Ansicht von Landé-Hermes über die heute noch bestehende Gültigkeit dieser Vorschriften des ALR. zuzustimmen.

[35] Vergl. Nöll-Freund-Surén, a. a. O. § 2 Bem. 17d.

stattgefunden. So findet sich in einem preuß. Gesetz vom 2. März 1867[36] betreffend die gemeinnützigen Aktiengesellschaften eine Sportel- und Stempelfreiheit für solche Aktiengesellschaften, deren durch das Statut bestimmter Zweck ausschließlich darauf gerichtet war, unbemittelten Familien gesunde und zweckmäßig eingerichtete Wohnungen in eigens erbauten oder angekauften Häusern zu billigen Preisen zu verschaffen, und deren Statut die an die Gesellschafter zu verteilende Dividende auf höchstens 5% ihrer Anteile beschränkte, auch den Gesellschaftern für den Fall der Auflösung der Gesellschaft nicht mehr als den Nennwert ihrer Anteile zusicherte, den etwaigen Rest des Gesellschaftsvermögens aber für gemeinnützige Zwecke verwendete[37].

Hingegen bietet die nach dem ALR. erfolgte Entwicklung des Gesellschafts- und Genossenschaftswesens für die vorliegenden Fragen wenig. Diese Entwicklung hat zwar durch das starke Aufkommen der Genossenschaftsbildung (Gesetz vom 3. November 1838, 9. November 1843, 4. Juli 1868 u. a.) insoweit eine Aenderung gebracht, als nicht mehr — wie früher — bei den der societas entsprechenden landrechtlichen Erwerbsgesellschaften der §§ 169 I 17 ff. eine Individualisierung der Gesellschafter verlangt wird[38], an der Begrenzung des Gemeinnützigkeitsbegriffes hat sich jedoch nichts geändert. Denn weiterhin ist gerade das genossenschaftliche Handeln als eine Form privatnützlicher Betätigung aufgefaßt worden und damit eine Aufnahme germanisch-rechtlicher Erwägungen über Gemeinnützigkeit genossenschaftlicher Bildungen abgelehnt worden[39].

---

[36] Gesetzsammlung S. 385.

[37] Vergl. das preuß. Stempelsteuerges. v. 31. 7. 1895 (Gesetzs. S. 416), insbes. auch die durch die Novelle vom 27. 4. 1894 (RGBl. 369) in das Reichsstempelgesetz vom 1. 7. 1881 (RGBl. 185) eingefügte Bestimmung, die eine Befreiung von der Stempelabgabe für die Beurkundung von Gesellschaftsverträgen bei solchen Aktiengesellschaften vorsah, die nach der Entscheidung des Bundesrates ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dienen (vergl. dazu Hoffmann-Steng-Stenglein, a. a. O. S. 709, Anm. 28a); ähnlich auch § 11 des Wehrbeitragsgesetzes vom 3. 7. 1913 (RGBl. 505).

[38] Vergl. ROHG. Bd. 18 S. 404.

[39] Vergl. dazu oben S. 4 ff.: anders liegen die Verhältnisse in gewissem Umfange bei Genossenschaften öffentlich-rechtlichen Charakters. Vergl. unten S. 25 über die Gemeinwirtschaftlichkeit und Gemeinnützigkeit von Wassergenossenschaften.

III. Der Umfang der Gemeinnützigkeit im geltenden Recht

A. Sachliche Privilegien

In der geltenden Rechtsordnung findet sich eine weitgehende Berücksichtigung der Gemeinnützigkeit auf den verschiedensten Gebieten. Es sollen im folgenden nur beispielsweise einige Bestimmungen aufgeführt werden, die hier in Betracht kommen[1].

In den meisten Steuergesetzen ist eine Privilegierung für gemeinnütziges Handeln vorgesehen (vergl. § 4 Abs. 1 Nr. 6 Verm.St.Ges., § 9 Abs. 1 Nr. 7 Körpschaftsst.Ges., § 4 Abs. 1c Kap.Verk.St.G., § 18 Ziffer 19a und b Erbschst.G.[2] § 3 Nr. 3 Ums.St.G.[3]), ebenso wie auch die bereits oben angegebenen Bestimmungen der Stempelgesetze und die Bestimmung des § 8 Abs. 1 Ziffer 7 pr. GKG. hierzu zu rechnen sind[4].

[1] Vergl. auch Philipsborn Handwörterbuch S. 281 ff.

[2] Gerade die Gesetzgebung und Rechtssprechung des Erbschaftssteuerrechts ist von besonderer Bedeutung für die Entwicklung des Gemeinnützigkeitsbegriffes geworden. Wegen der Einzelheiten vergl. Kraft, a. a. O. S. 319 ff.

[3] Vergl. auch die Fassung des § 44 Abs. 2 Ziffer 2 RBewG.; § 3 Abs. 1b Pr. HauszinssteuerVO. (pr. Ges.Sammlung 1932 S. 115) sieht eine Steuerbefreiung für im Eigentum von Personenvereinigungen etc. stehende Grundstücke vor, wenn diese ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dienen und die Grundstücke für diese Zwecke benutzt werden — eine Unmittelbarkeit der Benutzung wird im Gegensatz zu den Reichssteuergesetzen nicht verlangt (vergl. dazu unten S. 73).

[4] In diesem Falle entscheiden bei Zweifelsfragen die Minister der Finanzen und der Justiz gemeinschaftlich; sonst finden im allgemeinen Anerkennungen der Gemeinnützigkeit durch die Verwaltungsbehörden nicht statt; anders die Arbeitszeitverordnung in Krankenanstalten vom 13. Februar 1924 (RGBl. I S. 66), die eine Anerkennung durch die oberste Landesbehörde vorsieht; vergl. dazu die Durchführungsgrundsätze des RAM. vom 17. 5. 1924 (RABl. 1924 S. 222 und Philipsborn, „Das öffentliche und bürgerliche Recht der Krankenhäuser ....“ S. 950. Anm. 1). Weiter ist auf Grund der sog. Gemeinnützigkeitsverordnung vom 1. Dezember 1930 (RGBl. S. 593) eine Anerkennung der Gemeinnützigkeit für Wohnungsunternehmen eingeführt worden; diese sowie einige andere Gruppen (Unternehmen, die als Organe der staat-

Die Errichtung gemeinnütziger Anstalten wird weitgehend dadurch privilegiert, daß nach § 21 BGB. Idealvereine (d. h. Vereine, deren Zwecke nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet sind) Rechtsfähigkeit durch bloße Eintragung in das Vereinsregister erlangen. Weiter bestehen insofern bedeutende Erleichterungen, als die besonderen Vorschriften der Gewerbeordnung (insbesondere § 30, Konzession für Privatkrankenanstalten) in der Regel[5] nicht für gemeinnützige Betriebe gelten. Auch trifft z. B. das durch Gesetz vom 16. Juli 1927 eingeführte Verbot der Stellenvermittlung nur gewerbsmäßige, nicht gemeinnützige Einrichtungen zur Arbeitsvermittlung und Berufsberatung.

Andere Privilegien sind zur Erleichterung des Betriebes geschaffen, so die Vorschriften des § 1 Reichssiedlungsgesetzes vom 11. August 1919 zu Gunsten gemeinnütziger Siedlungsunternehmungen und des § 1 Abs. 2 Reichsheimstättengesetzes vom 10. Mai 1920, zu Gunsten der Gebietskörperschaften, anderer öffentlicher Verbände oder gemeinnütziger Unternehmungen, welche allein berechtigt sind, Wohn- oder Wirtschaftsheimstätten zu Eigentum abzugeben. Eine Enteignung darf nach Artikel 153 Abs. 2 Satz 4 RV. gegenüber gemeinnützigen Verbänden nur gegen Entschädigung erfolgen, ohne daß ein einfaches Reichsgesetz etwas anderes bestimmen kann.

Auch das Mieterschutzgesetz findet in seinen Hauptbestimmungen (§§ 1—31) keine Anwendung bei gemeinnützigen Anstalten und Stiftungen sowie bei gemeinnützigen, nicht auf Erwerb gerichteten[6] Organisationen, soweit sie die Räume für eigene Zwecke dringend benötigen (§ 32 Abs. 4 MSchG.).

Eine Privilegierung bedeutet auch die Vorschrift des § 180 Abs. 2 HGB., wonach der Reichsrat für ein gemeinnütziges Unternehmen die Ausgabe von Kleinaktien zulassen kann[7].

---

lichen Wohnungspolitik anerkannt sind, Siedlungsunternehmen sowie gemeinnützige Unternehmen zur Ausgabe von Heimstätten) sind nach § 2 und § 14h der beiden Verordnungen vom 22. Mai 1931 (RGBl. 1931 I, S. 264, 267) in jedem Fall von der Körperschafts-, Umsatz- und Kapitalverkehrssteuer als befreit anzusehen.

[5] Anders die Rechtssprechung des OVG. (Bd. 71 S. 394 ff.) für die Anlagegenehmigung des § 16, da es hier lediglich auf die Gefährlichkeit der Anlage ankomme. Bedenken gegen diese Auffassung äußert u. a. Jellinek, a. a. O. S. 474 Anm. 159.

[6] Diese Ausdrucksweise bedeutet, streng genommen, einen Pleonasmus.

[7] Vergl. unten S. 75 darüber, daß hier ein weiter Begriff zu Grunde gelegt ist.

B. Persönliche Privilegien

Weiterhin bestehen persönliche Privilegien auf den Gebieten des Arbeitsrechts und der Sozialversicherung. Die Verordnung über die Arbeitszeit in Krankenpflegeanstalten vom 13. Februar 1924 enthält Abweichungen von der allgemeinen Arbeitszeitregelung. Sie gilt in Krankenpflegeanstalten, die von der obersten Landesbehörde als gemeinnützig anerkannt sind, auch für Personen, die nicht zum Pflegepersonal gehören (§ 2)[8]. „Gemeinnützigkeit" wird ferner zum Beispiel für die von dem freiwilligen Arbeitsdienst auszuführenden Arbeiten verlangt[9]; als Träger der Arbeit sind u. a. solche Vereinigungen und Stiftungen zugelassen, die nach ihrem Zwecke gemeinnützige Ziele verfolgen[10].

In der Sozialversicherung sind Personen, die in gemeinnütziger Weise ihre Tätigkeit ausüben, in weitem Umfange befreit[11].

C. Einschränkende Bestimmungen

Einengende Bestimmungen dagegen enthält die — noch heute in Geltung befindliche — Bundesratsverordnung über Wohlfahrtspflege vom 15. Februar 1927, indem sie öffentliche Sammlungen zu vaterländischen oder gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken (Wohlfahrtszwecke) für genehmigungspflichtig erklärt und wohlfahrtspflegerische Unternehmen einer behördlichen Ueberwachung mit der Möglichkeit einer Zwangsverwaltung und im Falle der freiwilligen Auflösung einer Regelung der Vermögensverwendung unterwirft[12].

---

[8] § 10 Abs. 2 Ziffer 2 Betriebsrätegesetz rechnet u. a. nicht zu den Arbeitnehmern solche Personen, deren Beschäftigung nicht in erster Linie ihrem Erwerbe dient, sondern mehr durch Beweggründe charitativer, religiöser, wissenschaftlicher oder künstlerischer Art bestimmt wird. Damit wird eine — m. E. für das ganze Arbeitsrecht gültige — Sonderbehandlung der aus gemeinnützigen Motiven tätigen Personen geschaffen, die überhaupt nicht als Arbeitnehmer anzusehen sein dürften, da sie keine Arbeit leisten (vergl. Philipsborn: Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht 1931, S. 23; Dersch, a. a. O. S. 81 mit Lit.Angaben; anderer Ansicht allerdings RArbG. DJZ. 1931, S. 1455, das eine Arbeitnehmerähnlichkeit annimmt.

[9] Art. 2 der VO. über den freiwilligen Arbeitsdienst vom 16. Juli 1932 (RGBl. 1932 I, S. 352).

[10] Art. 3 der VO.

[11] Krankenversicherung: § 172 Nr. 4 RVO.; ähnliche Bestimmungen gelten, wenn auch die „Gemeinnützigkeit" nicht ausdrücklich aufgeführt ist, für die Invaliden- und Angestelltenversicherung im § 1227 RVO. und § 9 Ang.Vers.G.

[12] Vergl. aber auch andererseits § 27 des Ges. über die Ablösung

Ebenso findet gegenüber gemeinnützigen Anstalten zum Teil auch sonst eine allgemeine staatliche Aufsicht statt; so ist z. B. in Preußen durch die Instruktion zur Geschäftsführung der Regierungen[13] (§ 19) dieser die Prüfung und Bestätigung des Etats-, Kassen- und Rechnungswesens von allen gemeinnützigen Anstalten und Institutionen unter bestimmten Voraussetzungen übertragen, während die vom Staate zu erteilende Genehmigung für die Gründung neuer und die Erweiterung, Umänderung, Einschränkung oder Aufhebung schon bestehender gemeinnütziger Anstalten vom Oberpräsidenten zu erteilen ist[14].

D. Gemeinnützigkeitsverordnung

Schließlich ist durch die sogenannte Gemeinnützigkeitsverordnung[15] in erheblichem Maße das Interesse auf die mit der Gemeinnützigkeit im Zusammenhang stehenden Fragen gelenkt worden. Diese Regelung, die sich lediglich mit Fragen der Wohnungs- und Siedlungspolitik befaßt, hat jedoch neuere allgemeine Gedanken zur Lehre von der Gemeinnützigkeit nicht gebracht; wichtig bleibt nur die bereits oben[16] erwähnte Tatsache, daß eine allgemein — auch für landesrechtliche Steuerbefreiungen — wirkende Anerkennung der Gemeinnützigkeit für einen sachlich abgegrenzten Kreis von Unternehmungen eingeführt worden ist; Wohnungsunternehmen gelten nur dann als gemeinnützig, wenn sie in dieser Weise anerkannt sind, und dürfen sich sonst auch nicht öffentlich oder im Rechtsverkehr als gemeinnützig bezeichnen[17].

öffentlicher Anleihen vom 16. Juli 1925, wo Anstalten und Einrichtungen der freien und kirchlichen Wohlfahrtspflege, die Aufgaben der öffentlichen Wohlfahrtspflege erfüllen, sowie Anstalten und Einrichtungen zur Förderung wissenschaftlicher Ausbildung und Forschung eine Wohlfahrtsrente gewährt wird. Damit wird ein Teilgebiet der Gemeinnützigkeit einer Sonderregelung unterworfen, ohne daß jedoch der Begriff Gemeinnützigkeit selbst gebraucht wird.

[13] Vom 23. Oktober 1817 (Ges.Samml. S. 248).

[14] Vergl. § 11 Ziffer 4d Instruktionen für die Oberpräsidenten vom 31. Dezember 1825 (Gesetzsamml. 1826 S. 1.)

[15] VO. d. Reichspräs. zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1. Dezember 1930, 7. Teil Kap. III (RGBl. I S. 593) mit den Ausf. VO. vom 20. März 1931 (RGBl. I. S. 73), 22. Mai 1931 (RGBl. I S. 263 und 265), 22. Aug. 1931 (RGBl. I S. 463) und 22. Oktober 1931 (RGBl. I S. 658).

[16] S. oben S. 11.

[17] S. ferner noch die obigen Ausführungen (S. 3) über „gemeinnützige Quellen".

IV. Gemeinnützigkeit und verwandte Begriffe

A. Gemeinnützigkeit und Gewerbe

Gemeinnützig ist nur ein: „Handeln im Gemein-Interesse"[1]. Damit ist ein strenger Gegensatz zu jeglichem Handeln im Privatinteresse geschaffen und als Grundsatz der Gemeinnützigkeit eine Selbstlosigkeit des Handelns festgelegt. Bei eigennützigem Handeln dagegen und demzufolge bei jedem gewerblichen Handeln[2] kann eine Gemeinnützigkeit nicht vorliegen.

Es kann deshalb Heymann[3] nicht zugestimmt werden, wenn er behauptet, man sei sich heute darüber klar, daß die Gemeinnützigkeit die Gewerbsmäßigkeit nicht ausschließe. Diese Auffassung Heymanns, die dieser anläßlich der Prüfung der Kaufmannseigenschaft von Sparkassen aufstellt, kann nur mit der Maßgabe gebilligt werden, daß ein an sich gemeinnütziger Betrieb sich auch im Einzelfall gewerblich betätigen und gewerbliche Nebenbetriebe unterhalten kann, ohne dadurch seinen Grundcharakter zu verändern.

Zweifelhaft erscheinen deshalb auch die weiteren Ausführungen Heymanns darüber, daß die wohl in Aussicht stehende Bejahung der Kaufmannseigenschaft sämtlicher Sparkassen steuerlich unbedenklich sei, weil hierfür der Gesichtspunkt der Gemeinnützigkeit genüge, dem die Auslegung und Fassung der Steuergesetze Rechnung zu tragen habe. Die Rechtssprechung des Reichsfinanzhofes[4] geht — m. E. mit Recht — gerade entgegengesetzte Wege und lehnt ausdrücklich eine Gleichstellung der Begriffe „sparkasseneigen" und „gemeinnützig" ab.

[1] Vergl. Durchführungsbest. zum RBewG. und zum Vermstg.. vom 22. Mai 1931 § 46 (RGBl. S. 261: „gemeinnützig sind solche Zwecke, deren Erfüllung unmittelbar die Allgemeinheit fördert. Eine Gemeinnützigkeit liegt nicht vor, wenn eine Tätigkeit nur den Interessen bestimmter Personen oder eines engeren Kreises von Personen dient, oder in erster Linie Erwerbs- oder sonstige eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt)." Siehe auch RFH. Bd. 17 S. 200 darüber, daß der Begriff der Gemeinnützigkeit nicht in allen Gesetzen einheitlich ist.

Bejaht man einmal die Kaufmannseigenschaft der Sparkassen infolge Vorliegens eines Gewerbes, so entfällt damit auch die Möglichkeit, noch eine Steuerbefreiung aus dem Gesichtspunkte der Gemeinnützigkeit anzuerkennen.

Im gleichen Zusammenhang stellt das Reichsgericht[5] einige leicht mißverständliche Sätze auf; die allgemeine Formulierung, es liege, mag ein Unternehmer auch in erster Linie gemeinnützige oder sonstige ideale Zwecke verfolgen, doch schon dann eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit vor, wenn bei Verfolgung dieses Zweckes ein Gewinn *erzielt* werde, geht zu weit. Ganz mit Recht bemerkt das Reichsgericht in unmittelbarem Anschluß in derselben Entscheidung, es komme hierbei nur auf die Erwerbs*absicht,* nicht auf das Ergebnis an[6].

Liegt aber eine Erwerbsabsicht vor, so verfolgt insoweit das Unternehmen eben nicht mehr gemeinnützige, sondern gewerbliche Zwecke[7].

Es fragt sich, ob ein Umkehrschluß dieses Ergebnisses in vollem

---

[2] „Gewerbsmäßig" wird eine Tätigkeit nur dann betrieben, wenn sie „auf Erwerb gerichtet ist und berufsmäßig ausgeübt wird" (vergl. v. Landmann-Rohmer, a. a. O. Einleitung S. 59 ff.; Staub-Bondi, a. a. O. § 1, Anm. 7, 10 (eine Gewinnerzielungsabsicht muß vorliegen); auch Düringer-Hachenburg, a. a. O. § 1 Anm. 4). In diesem Zusammenhang ist es ohne Bedeutung, daß durch positive Gesetzesbestimmung (§ 3 HGB.) der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft von dem Gewerbebegriff des § 1 HGB. ausgenommen ist; vergl. auch Kennerknecht, a. a. O. S. 787 darüber, daß ein die Gemeinnützigkeit ausschließender wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb auch durch einen Betrieb der Land- oder Forstwirtschaft gegeben sein kann.

[3] a. a. O. S. 323.

[4] Vergl. RFH.StW. 1932 Nr. 52: alle Sparkassen, die sich nicht ganz auf die Pflege des eigentlichen Sparkassenverkehrs beschränkten, seien subjektiv steuerpflichtig. Vergl. u. a. auch RFHStW. 1932 Nr. 209: danach sind Sparkassen mit Grundstücks- und Bankgeschäften, wie Verwaltung und Verwahrung von Wertpapieren, sowie Vermietung von Stahlfächern umsatzsteuerpflichtig, obwohl diese Betätigungszweige in der sog. SparkassenVO. zu den Geschäften des eigentlichen Sparkassenverkehrs gezählt werden.

[5] RGZ. 116 S. 229, vergl. auch 127 S. 228.

[6] Vergl. auch RG. Seuff. Arch. Bd. 83 S. 226; zutreffend dagegen die Formulierung des Reichsarbeitsgerichts DJZ. 1930 S. 629 zu der gleichen Frage: „Der gemeinnützige Charakter einer Sparkasse steht der Annahme, daß sie Bank- oder Bankiergeschäfte als Gewerbe betreibt, nicht entgegen." Einwandfrei auch RFH. Bankarch. 25. Jahrg. S. 372: Kaufmann erst, wenn die Sparkasse die Bankgeschäfte mit Gewinnerzielungsabsicht betreibt.

[7] Vergl. auch Staub-Bondi, a. a. O. § 1. Anm. 7.

Umfange zulässig ist, d. h. ob alles nicht gewerbliche Handeln als gemeinnützig zu erachten ist.

Zunächst muß gemeinnütziges Handeln, wie keiner besonderen Hervorhebung bedarf, zweck- und sinnvoll sein; außerdem muß eine ernstlich betriebene Tätigkeit vorliegen[8]. Dies ergibt sich zwingend daraus, daß schon dem bloßen Wortlaut nach ein Nutzen erstrebt wird. Jedoch setzt gemeinnütziges Handeln nicht ein berufliches Handeln voraus, insbesondere braucht es nicht die einzige Tätigkeit einer Person darzustellen.

Zweifelhaft erscheint es dagegen, auf welchem Gebiete der erstrebte Nutzen zu liegen hat.

B. Gemeinnützigkeit und öffentliches Recht

Man könnte annehmen, daß, da gewerbliches Handeln meist auf dem Gebiete des Privatrechts anzutreffen ist, gemeinnütziges Handeln nur auf dem Gebiete des öffentlichen Rechtes begegnet. Dieser Schluß ist jedoch nicht angängig. Die der positiven Gesetzgebung zu Grunde liegende Unterscheidung zwischen öffentlichem und privatem Recht[9] deckt sich nicht mit dem Unterschied zwischen gewerblich und nichtgewerblich. Denn mit der Einordnung unter den Begriff der Gewerblichkeit wird eine Gruppierung lediglich nach den mit einer Tätigkeit verfolgten Zwecken vorgenommen, während durch positive Gesetzesbestimmung auch nichtgewerbliche Tätigkeiten dem Privatrecht unterworfen werden können[10].

Insbesondere trifft es aber auch nicht zu, daß gemeinnütziges Handeln lediglich auf dem Gebiete des öffentlichen Rechtes anzutreffen ist. Es begegnet keinem Zweifel, daß auch unbestrittenermaßen privatrechtliche Betätigungen (Tätigkeit einer privaten Stif-

---

[8] Mit Recht hat der RFH.St.W. 1933 Nr. 419 einer G.m.b.H. Steuerbefreiung versagt, weil sie eine Reihe von Jahren hindurch nichts Ernstliches unternommen habe, um ihre satzungsmäßigen Zwecke erfüllen zu können. Ein Hinweis auf die allgemein schwierigen Verhältnisse entschuldige nicht, weil von einem gemeinnützigen Unternehmen mehr gefordert werden müsse als von privatwirtschaftlich Orientierten.

[9] An dieser Stelle erübrigt sich ein Eingehen auf die Frage, ob die Unterscheidung rechtstheoretisch überhaupt haltbar ist. Vergl. dagegen u. a. Kelsen, a. a. O. S. 80 ff.; in der deutschen Rechtswissenschaft kann man auch heute noch unbedenklich von einer solchen Unterscheidung ausgehen (vergl. Jellinek, a. a. O. S. 48 ff.).

[10] Vergl. OVG. Bd. 25 S. 151 (Anwendbarkeit gewisser handelsrechtlicher Bestimmungen auf Post und Telegraphie trotz deren nichtgewerblichen Charakters).

tung, private Krankenpflege, private Kunstvereine, Theaterunternehmen etc.) gemeinnützig sein können.

C. Gemeinnützigkeit und Öffentlichkeit

Wenn deshalb auch der Begriff des öffentlichen Rechts in diesem Zusammenhange keine Bedeutung hat, so spielt doch der Begriff der Oeffentlichkeit als solcher hier eine erhebliche Rolle, so daß kurz auf die allgemeine Bestimmung dieses Begriffes einzugehen ist.

Das Wort „Oeffentlichkeit" wird in mehrfacher Hinsicht verstanden[11] und zwar zunächst als gleichbedeutend mit staatlich in dem Sinne, daß eine Tätigkeit von Gebietskörperschaften vorliegen muß[12]. Neben dieser Bedeutung des Wortes „Oeffentlichkeit", die man auch als öffentlich im engeren Sinne bezeichnen könnte, wird Oeffentlichkeit auch mit Beziehung auf den mit einer Tätigkeit verfolgten Zweck verstanden, d. h. als ein der Allgemeinheit dienendes Handeln. Diese Bedeutung ist oft dann zu Grunde zu legen, wenn man von „öffentlichen Zwecken", „öffentlichem Interesse", „öffentlichem Wohl" spricht[13].

Bei der vorliegenden Untersuchung spielt hingegen die Bedeutung des Wortes öffentlich im lokalen Sinne keine Rolle. Zu prüfen bleibt deshalb nur, in welchem Verhältnis die beiden anderen Bedeutungen zu der Gemeinnützigkeit stehen.

1. Gemeinnützigkeit und Staatlichkeit

Zunächst fragt es sich, ob die gesamte Tätigkeit der Gebietskörperschaften als gemeinnützig anzusehen ist. Diese Frage läuft

---

[11] Vergl. dazu Elster, a. a. O. S. 259.

[12] In diesem Sinne spricht man von öffentlicher Verwaltung als der Tätigkeit des „Staates oder eines sonstigen Trägers öffentlicher Gewalt". Vergl. Jellinek, a. a. O. S. 2 ff.

[13] Vergl. § 14 PVG. (öffentliche Sicherheit oder Ordnung, so daß ein öffentliches Interesse Voraussetzung polizeilichen Einschreitens ist.) Siehe Drews-Lassar-Brecht-Falck, a. a. O. § 14 Bem. 7. Vergl. auch Art. 153 RV.: „Wohl der Allgemeinheit". Vergl. ferner § 1 des preuß. Ges. über die Enteignung von Grundeigentum vom 11. Juni 1874, Ges.Samml. S. 221; siehe auch Vorspruch zum Edikt betr. den erleichterten Besitz und den freien Gebrauch des Grundeigentums sowie die persönlichen Verhältnisse der Landbewohner vom 9. Oktober 1807, Gesetzsammlung 1806/1810 S. 170 (gemeinsames Wohl). Hier könnte man von einem Begriff öffentlich im weiteren Sinne sprechen. Vergl. dazu auch Philipsborn, Kranker und Krankenhaus im Recht S. 10.

darauf hinaus, ob eine Tätigkeit schon deshalb im Gemeininteresse liegt, weil sie von einer staatlichen Stelle ausgeübt wird. Eine Bejahung dieser Frage könnte darauf fußen, daß das Gemeininteresse sich ja gerade in der Tätigkeit des Staates offenbare, da dieser erst durch eine Zusammenfassung der Sonderinteressen zu der Bestimmung eines Gemeininteresses gelange. Trotzdem hält eine solche Argumentation einer näheren Prüfung nicht stand; denn sie läßt außer Acht, daß speziell in der letzten Zeit der Staat sich ausgedehnt privatwirtschaftlich betätigt[14] und damit als Gewerbetreibender auftritt.

Eine solche Betätigung des Staates erfüllt aber nicht die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit, insbesondere ist auch die bloße Zuführung von Mitteln an eine öffentlich-rechtliche Körperschaft noch nicht gemeinnützig. Ein Handeln kann nämlich nur dann im Gemeininteresse liegen, wenn dadurch nicht staatlich zu schützende Interessen verletzt werden[15]. Solche verfassungsmäßig geschützten Interessen werden aber in der Beeinträchtigung der gewerblichen Betätigung des Privaten durch die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand in weitem Umfange berührt[16].

Eine Betätigung ist also nicht schon deshalb gemeinnützig, weil sie von einer staatlichen Stelle ausgeübt wird.

---

[14] Sogen. wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand. Vergl. Richter-Köttgen, a. a. O. S. 83 ff. besonders S. 115 und 117, mit ausdrücklichem Hinweis auf die Rechtssprechung des RFH. zum Begriffe der Gemeinnützigkeit. Nicht unbedenklich erscheint aber die Ansicht von Richter (S. 83), daß auch dort, wo Gemeinwesen und Privatunternehmen frei konkurrierten, doch Umstände gegeben sein könnten, die eine Bevorzugung des öffentlichen Unternehmens als gemeinnützig oder dergleichen rechtfertigen. Solche Umstände dürften nur in dem besonderen Falle der Beseitigung eines außergewöhnlichen Notstandes vorliegen (vergl. dazu unten S. 60). S. auch Fleiner, a. a. O. § 8. Ein lehrreiches Beispiel bietet der Uebergang von den gemeinnützigen Gemeindesparkassen zu den Gemeindebanken. Vergl. Peters, a. a. O. S. 178; Ministerialblatt f. d. inn. Verwalt. 1923 S. 421.

[15] Es ist zu beachten, daß nach dem geltenden Wirtschafts- und Kultursystem (vergl. Art. 118, 151, 153, 164 RV.) weitgehend private Betätigungen verfassungsrechtlich geschützt werden. S. auch Köttgen, a. a. O. S. 117; OVG. 13 S. 224; § 2 Pr.GewStVO. vom 15. März 1927.

[16] Vergl. dazu auch noch unten S. 57. Ferner RFH. 26, S. 139; § 7 Abs. 2 der VO. zur Durchführung des Körperschaftssteuergesetzes („der Umstand, daß die Erträge eines Unternehmens einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft (Reich, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbänden) zufließen, bedeutet für sich allein noch keine unmittelbare Förderung der Allgemeinheit").

2. Gemeinnützigkeit und öffentliche Zwecke, öffentliches Interesse

Hingegen deckt sich der oben angegebene weite Begriff der Oeffentlichkeit (öffentliche Zwecke, öffentliches Interesse) mit dem Begriff der Gemeinnützigkeit. Diese Ansicht wird zwar in verschiedener Hinsicht bestritten. Zunächst steht sie in gewissem Gegensatz zu der Auffassung Heymanns[17], der ebenso wie für die Gemeinnützigkeit auch für die Oeffentlichkeit keinen Gegensatz zur Gewerbsmäßigkeit gelten lassen will; ein näheres Eingehen hierauf ist in diesem Zusammenhange jedoch nicht erforderlich, da sich aus der Auffassung Heymanns keine besonderen Folgen für das Verhältnis von Gemeinnützigkeit zu Oeffentlichkeit ergeben.

Zum Teil beruht die der hier dargelegten Auffassung entgegengesetzte Ansicht darauf, daß der weitere Begriff der Oeffentlichkeit nicht erkannt wird; so wird zuweilen vom Reichsgericht und Kammergericht — im Gegensatz zur Ansicht des OVG[18] — in den Begriff der Oeffentlichkeit das Erfordernis einer Allgemeinzugänglichkeit hineingetragen und auf diese Weise ein Gegensatz zur Gemeinnützigkeit geschaffen[19]. Dieses Erfordernis kann man jedoch nicht aufstellen, da auch ohne eine solche Allgemeinzugänglichkeit bei einer Förderung eines Teiles der Gesamtheit dann ein Handeln im Gemeininteresse vorliegen kann, wenn diesem Teil als einem Ausschnitt aus der Gesamtheit genutzt wird[20]. Insbesondere kann es Elster[21] nicht zugegeben werden, daß in der Zulassung „jedermanns" das Wesentliche des Begriffes der Oeffentlichkeit liege. Ohne daß im einzelnen hier darauf eingegangen zu werden braucht, ob die angegebene Rechtssprechung des Reichsgerichts und des Kammergerichts ihre Rechtfertigung in den Vorschriften der speziellen Gesetze findet, ist jedoch festzustellen, daß aus ihr sich ein derartig allgemeiner Begriff der Oeffentlichkeit nicht herleiten läßt. Vielmehr kann der Umstand der allgemeinen Zugänglichkeit nur Gel-

---

[17] a. a. O. S. 323.

[18] Grundlegend OVG. Bd. 44 S. 169, „entscheidend für den Begriff öffentliches Krankenhaus ist ..... der Umstand, daß das Krankenhaus nicht des Erwerbes wegen, sondern zu gemeinnützigen Zwecken im öffentlichen Interesse betrieben wird. Vergl. auch OVG. in RPrVBl. Bd. 27 S. 376, Bd. 50 S. 109.

[19] Vergl. RGJMBl. 1882 S. 315 bezgl. Erbschaftssteuer KGJ. 23 B. 33 — öffentliche Waisenhäuser; KGJ. 27 B. 3 — öffentliche Erziehungsanstalten; KGJ. 43 B. 320 — öffentliche Krankenanstalten. S. a. RG. 92 S. 265.

[20] Vergl. Kraft, a. a. O. S. 340ff. und unten S. 43ff.

[21] a. a. O. S. 258.

tung beanspruchen in Verbindung mit dem Begriffe der öffentlichen Anstalt. Denn die Allgemeinzugänglichkeit fließt aus dem Grundsatz der Gleichheit der Bürger gegenüber staatlichem Handeln, sie hat also zur Voraussetzung, daß überhaupt ein staatliches Handeln vorliegt; für die Frage des Handelns im Gemeininteresse ist sie hingegen begrifflich nicht wesentlich. So hat § 8 der VO zur Durchführung des Körperschaftssteuergesetzes ausdrücklich festgestellt, daß „Allgemeinheit" auch Personenkreise sein können, die örtlich, beruflich, nach Stand, Religionsbekenntnis oder nach mehreren dieser Merkmale abgegrenzt sind. Das gleiche muß auch für den hier verwendeten Begriff der Oeffentlichkeit gelten.

Es kann aber auch nicht anerkannt werden, daß wie Lion meint[22], öffentliche Zwecke deshalb nicht ohne weiteres gemeinnützig seien, da gemeinnützige Zwecke stets auch eine gewisse Zuspitzung auf einen speziellen Nutzen für die Allgemeinheit bedingten[23]. Diese Ansicht mag zunächst eine gewisse Rechtfertigung dadurch erfahren, daß in einer Anzahl von Gesetzen[24] neben einer allgemeinen, die Gemeinnützigkeit betreffende Bestimmung noch besonders eine Anzahl von Tätigkeiten aufgeführt wird, die öffentlichen Zwecken dienen, so unter anderem die Versorgungsbetriebe, die Tätigkeiten öffentlicher Gewalt. Dennoch ist die Lion'sche Unterscheidung abzulehnen; durch Bezugnahme auf die Fassung einzelner Gesetze allein kann für die begriffliche Abgrenzung eine solche Verschiedenheit nicht hergeleitet werden, insbesondere folgt sie auch nicht aus dem Wesen der Gemeinnützigkeit als einer Betätigung von Zwecken, deren Erfüllung „unmittelbar die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet fördert"[25]. M. E. kann es nicht bestritten werden, daß auch die Ausübung polizeilicher Tätigkeit als der hervorstechendsten Tätigkeit öffentlicher Gewalt durch die

---

[22] Lion, Notopfergesetz S. 71, s. a. Kraft, a. a. O. S. 379; v. Breunig-v. Lewinski, a. a. O. § 5 Anm. 16b.

[23] Aehnliche Gedanken äußerte schon Rosin, a. a. O. S. 113 Anm. 13, wenn er darauf hinweist, daß nach § 2, 3 II 6 ALR. jede Gesellschaft erlaubt sei und als solche polizeilich genehmigt werden könne, deren Zweck mit dem gemeinen Wohl bestehen könne, ihm also nur negativ nicht zuwider läuft, während die Entstehung der Korporation nach § 25 II 6 positive Gemeinnützigkeit erfordere. Hier erklärt sich die „besondere Zuspitzung" jedoch ohne weiteres aus der verschiedenen Fassung der in Frage kommenden Gesetzesbestimmungen.

[24] Vergl. z. B. KörpStG. § 2 Ziffer 3a und b mit Ziffer 3c.

[25] § 11 Durchf.Best. zum KörpStG. und § 46 Durchf.Best. zum Reichsbew.G. und VermSt.G.

Gefahrenabwehr einen „speziellen Nutzen" für die Allgemeinheit bringt. Anscheinend liegt der Lion'schen Auffassung ein aus dem Polizeirecht stammender Gedankengang zu Grunde. Während nämlich dort nur ein bestehender Zustand geschützt werden soll und alle wohlfahrtspflegerischen Gedankengänge auszuschalten sind[26], will Lion den Begriff der Gemeinnützigkeit gerade auf solche unmittelbar wertschaffende Tätigkeit beschränken, hingegen die bloß werterhaltende und damit die polizeiliche Tätigkeit wie allgemein die Ausübung öffentlicher Gewalt in weitem Umfange von dem Begriffe der Gemeinnützigkeit ausnehmen.

Eine solche Einengung ist, wie gezeigt, nicht zulässig. Auch die Fassung der Durchführungsbestimmungen[27] spricht gegen eine solche Einengung (vergl. § 11: „gemeinnützigen Zwecken dienen hiernach, *soweit sie nicht schon unter § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 1* — Ausübung öffentlicher Gewalt — *fallen*"). Denn diese geben zu erkennen, daß auch die werterhaltende Staatstätigkeit unmittelbar dem allgemeinen Nutzen dient[28].

Deshalb ist der Begriff der Gemeinnützigkeit als ein Oberbegriff anzuerkennen, der auch Tätigkeiten in Ausübung öffentlicher Gewalt umfaßt[29].

Weiter bleibt aber im einzelnen zu prüfen, ob auch die Tätigkeit von Versorgungsbetrieben unter den Oberbegriff der Gemeinnützigkeit fällt[30]. Unter Versorgungsbetrieben hat man nach der Gesetzesdefinition Betriebe zu verstehen, die lebenswichtigen Bedürfnissen der Bevölkerung, zu deren Befriedigung die Bevölkerung auf die Betriebe und Verwaltungen angewiesen ist, dienen (Wasser, Gas, Elektrizität, öffentlicher Verkehr, Hafenbetrieb u. a.).

Die Tätigkeit solcher Versorgungsbetriebe dient grundsätzlich sicher dem allgemeinen Nutzen der Bevölkerung; denn durch die Voraussetzung, daß die Bevölkerung auf die Betriebe und Verwaltungen *angewiesen* sein muß, ist es klargestellt, daß die Gemeinnützigkeit nicht etwa wegen Schädigung eines sonstigen schutzbedürftigen Interesses wegfällt.

---

[26] Vergl. Friedrichs, § 14 Erl. 8.

[27] RGBl. 1926 S. 246

[28] Eine entgegengesetzte Auffassung würde sich auch schlecht damit vereinen lassen, daß wie unten S. 76 zu zeigen ist, dem Begriffe der Gemeinnützigkeit ein konservativer Zug innewohnt.

[29] Die Gesetzesfassung des KörpStG. steht dem, wie gezeigt, nicht entscheidend entgegen.

[30] Auch hier spricht zunächst die Fassung des Körperschaftssteuergesetzes gegen eine Bejahung. (Vergl. §2 Ziffer 3b, §7 mit §2 Ziff. 3c.)

Demnach sind auch Versorgungsbetriebe als gemeinnützig anzuerkennen. Hieran wird nichts dadurch geändert, daß nach § 2 Abs. 2 des Aufbringungsgesetzes Versorgungsbetriebe, die in der Form von werbenden Betrieben unterhalten werden, als *gewerbliche Betriebe im Sinne dieses Gesetzes gelten*[31]. Denn das Aufbringungsgesetz verwendet, wie schon aus der besonderen Erwähnung der gemeinnützigen Zwecke im § 2 Abs. 4 folgt, diesen Begriff nicht in seiner umfassenden Bedeutung.

Die Gleichstellung des Begriffes „gemeinnützig" mit den Begriffen „öffentliche Zwecke, öffentliches Interesse"[32], „öffentliches Wohl" wohl auch „Gemeinwohl"[33], wird auch nicht in der Weise beeinträchtigt, daß etwa Versorgungsbetriebe, die in der Form von werbenden Betrieben geführt werden, zwar nicht gemeinnützig sind, jedoch trotzdem dem Gemeinwohl und öffentlichen Interesse dienen. Denn es ist anerkannt, daß ein bloßes fiskalisches Interesse, ebenso wie es nicht die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit erfüllt, auch nicht als öffentliches Interesse angesehen werden kann[34]. Aus der Enteignungsliteratur ergibt sich insbesondere, daß die Begriffe „öffentliches Interesse", „Gemeinwohl" und „Gemeinnützigkeit" häufig nebeneinander gebraucht werden; denn dort wird es für das Vorliegen eines bestimmten, dem öffentlichen Nutzen dienenden Unternehmens als genügend angesehen, wenn ein „gemeinnütziges Vorhaben" gegeben ist[35].

Zusammenfassend ist also festzustellen, daß zwischen den einzelnen angegebenen Begriffen sachliche Unterschiede nicht bestehen[36],

---

[31] Vergl. § 4 Abs. 2 Ziffer 3 der VO. z. Ausf. d. § 60 des Finanzausgl.Ges. vom 21. 7. 1923, RGBl. 1923 I S. 731 u. Seweloh, a. a. O. § 2 Anm. 19.

[32] Vergl. LGV. § 74, 82, 84, 93, 123; s. Bergenthal, a. a. O. S. 343.

[33] Vergl. § 9 AZVO., § 51 GewO.; auch schon ALR. § 2 II 6, §§ 190, 192 II 6.

[34] Vergl. Schelcher, a. a. O. S. 221, 226: ein reines Vermögensinteresse des Staates, eine bloße Bereicherung des Staatsvermögens genügt nicht.

[35] Vergl. Schelcher, a. a. O. S. 221, Triepel, a. a. O., Wolff, a. a. O. S. 14. Die Bedenken von Wittmayer, a. a. O. S. 74, daß ein Zersetzungszeichen, eine Trübung des ganzen Rechtsinstitutes vorliege, richten sich gegen die Auflösung des Unternehmensbegriffes, haben also mit der hier zu behandelnden Frage nichts zu tun.

[36] Vergl. die bei Kraft, a. a. O. S. 317, 318 angegebenen Regierungserklärungen bei Beratung der entsprechenden Befreiungsvorschrift im Reichsstempelgesetz (ausschließlich gemeinnützige Zwecke: die Veranstaltungen dürfen nicht Zwecken des Erwerbes als solchen, sondern nur Zwecken des Gemeinwohles zu dienen bestimmt sein).

wenn auch — meist auf Grund historischer Entwicklung[37] — die einzelnen Begriffe in den verschiedenen Gesetzen typisch geworden sind und dort eine bestimmte Färbung erfahren haben. So kehrt der Begriff „gemeinnützig" hauptsächlich in Steuergesetzen wieder, während der Begriff „Gemeinwohl" meist eine sozialpolitische Färbung erfahren hat[38]. Hingegen kann der Bezeichnung „öffentliches Interesse" im allgemeinen keine besondere Schattierung beigelegt werden[39].

D. Gemeinnützigkeit und Gemeinwirtschaft

Ist eine begriffliche Abgrenzung insoweit also nicht möglich, so muß die Gemeinnützigkeit doch noch einigen verwandten Begriffen gegenübergestellt werden.

Der Begriff der Gemeinwirtschaft[40] läßt sich deshalb verhältnismäßig leicht abgrenzen, weil er auf wirtschaftliche Tätigkeiten beschränkt ist, während gemeinnützig auch ideelle Tätigkeiten sein können; hierbei soll nicht verkannt werden, daß letztlich auch die Wertung einer Tätigkeit als „gemeinwirtschaftlich" ebenso wie als „gemeinnützig" in stärkstem Sinne psychologisch beeinflußt ist[41].

Trotzdem sind auch hier einige Zweifelsfragen zu klären. Der juristische Begriff „Gemeinwirtschaft" wie er in verschiedenen Gesetzen begegnet, kann kaum einheitlich verstanden werden. In den Nachkriegsgesetzen[42] begegnet diese Bezeichnung als Darstellung

[37] Von Interesse ist es, daß das Preußische Obertribunal (Striethorsts Arch. Bd. 72 S. 11) zu den §§ 49 und 74 Pr. Konk.O. folgendes ausgesprochen hat: „unter den gemeinnützigen Instituten sind solche zu verstehen, welche für das öffentliche Interesse, das öffentliche Wohl Bedeutung haben ....."

[38] Vergl. § 9 AZVO., s. aber auch § 51 GewO., ferner Leibholz, a. a. O. S. 26, der neustens — in nicht unbedenklicher Weise — dem politischen Begriffe des Gemeinwohles sogar im Verfassungsrecht rechtliche Bedeutung beilegt.

[39] Vergl. oben S. 34 ff., ferner auch § 3 VO. über das Reichswirtschaftsgericht sowie Literaturstellen und Judikatur bei Michel, a. a. O. S. 24 ff.

[40] Ein Eingehen auf die nationalökonomischen Grundlagen des Begriffes erübrigt sich hier. Vergl. hierzu Glum, Selbstverwaltung der Wirtschaft S. 13 ff.; Gieseke, a. a. O. S. 1 ff.

[41] Zutreffend schon Adolf Wagner, a. a. O. S. 774: „der Unterschied dieser Prinzipien (privatwirtschaftlich, gemeinwirtschaftlich, charitativ) ist ein psychologischer, welcher auf die Verschiedenheit der das wirtschaftliche Handeln bestimmende Motive zurückgeht."

[42] Vergl. Glum, a. a. O. 14, § 2, 3 Sozialisierungsgesetz vom 23. März 1919 und § 2 des Gesetzes über die Regelung der Kohlenwirtschaft, Art. 156 Abs. 2 RV.

eines bestimmten Wirtschaftsprinzipes, als Durchführung der Planwirtschaft[43] in einer bestimmten Schattierung; eine andere Bedeutung hat der Begriff jedoch in den Wassergesetzen (vergl. § 207 pr. Wassergesetz, s. auch schon § 45 Ges. betr. Bildung von Wassergenossenschaften vom 1. April 1879 Ges. 297)[44]. Dort wird als Voraussetzung für die Bildung von Wassergenossenschaften der Nachweis verlangt, daß das Unternehmen dem öffentlichen Wohle diene oder einen *gemeinwirtschaftlichen* Nutzen bezwecke[45].

Hier bedeutet „Gemeinwirtschaft" lediglich, daß durch den gemeinsam unterhaltenen Betrieb einer Mehrheit von Personen oder Verbänden ein Nutzen erwächst[46], daß an das Unterbleiben sich nicht lediglich „ein Vermögensnachteil für einzelne Personen, sondern gleichzeitig eine Schwächung der nationalen Produktion anknüpfen würde"[47].

In diesem Zusammenhange entspricht also der Begriff der Gemeinwirtschaft dem des Gemeinwohles mit besonderer Betonung der wirtschaftlichen Seite, ohne daß er in Gegensatz zu anderen Wirtschaftsprinzipien gestellt wird. Er stimmt demnach auch mit dem Begriffe der Gemeinnützigkeit überein[48]. Nicht zuzustimmen ist also Gieseke[49], der zwischen diesem Begriffe der Gemeinwirtschaft und dem steuerrechtlichen Begriffe der Gemeinnützigkeit einen Gegensatz annehmen zu müssen glaubt, weil hiermit nur solche Handlungen bezeichnet würden, die unmittelbar den Nutzen der Allgemeinheit dienen. Wie schon oben[50] hervorgehoben, steht aber eine

[43] Wirtschaftliche Selbstverwaltung im Sinne des Programmes Wissell-v. Möllendorf, vergl. Glum, a. a. O. S. 14 ff.; Nipperdey-Friedlaender, a. a. O. S. 322 ff., bes. S. 325.

[44] Wo er als juristischer Begriff zuerst auftaucht; weitere Nachweise bei Gieseke, a. a. O. S. 2 ff.

[45] § 45 des WGG.: Nachweis eines öffentlichen oder gemeinwirtschaftlichen Nutzens.

[46] Vergl. Holtz-Kreutz-Schlegelberger, a. a. O. Bem. 1 zu § 207.
Die dortigen Ausführungen setzen erkennbar das öffentliche Wohl dem staatlichen Wohl gleich, so auch Gieseke, a. a. O. S. 2; diese Einengung erklärt sich daraus, daß, wie schon im Gesetz von 1879, „öffentlich" und „gemeinwirtschaftlich" nebeneinander aufgeführt werden (vergl. v. Bülow-Fastenau, a. a. O. § 45 Anm. 1, der als öffentlichen Nutzen die Lösung oder Unterstützung von „staatlichen oder kommunalen" Aufgaben ansieht).

[47] v. Bülow-Fastenau, a. a. O. § 45 Anm. 1.

[48] Vergl. RFH.StW. 1923 Nr. 177; s. aber auch einschränkend RFH. St.W. 1933, Nr. 104.

[49] a. a. O. S. 2.

[50] s. o. S. 21.

Beschränkung auf einen bestimmten Personenkreis, den eine *öffentlich-rechtliche* Genossenschaft darstellt[51], der Annahme einer Gemeinnützigkeit nicht entgegen.

Zweifelhafter erscheint es, ob der neue auf v. Möllendorf zurückgehende Begriff der Gemeinwirtschaft, mit dem eine besondere Organisation verbunden ist[52], noch als gemeinnützig anzusehen ist. Es ist schon darauf hingewiesen worden, daß Gemeinnützigkeit eine Förderung der Allgemeinheit verlangt, daß also grundsätzlich keine Verletzung von Interessen vorliegen darf, die nach dem geltenden Staats- und Wirtschaftssystem als schutzwürdig anerkannt sind.

Man könnte nun einwenden, daß der in den Artikeln 151 Abs. 1, 152, 153, 154 RV. dem individualistischen Wirtschaftssystem gewährte Schutz durch eine solche zwangsweise geschaffene gemeinwirtschaftliche Selbstverwaltung verletzt würde; eine solche Auffassung könnte sogar vielleicht noch dadurch eine Stützung erfahren, daß in der praktischen Ausgestaltung die Tendenz der Betätigung der öffentlichen Hand sich, abgesehen von der Kohle- und Kaliwirtschaft, nicht in Richtung einer gemeinwirtschaftlichen Selbstverwaltung, sondern einer „Privatisierung" der öffentlichen Betriebe vollzogen hat[53].

Trotzdem ist m. E. die gemeinwirtschaftliche Selbstverwaltung des Art. 156 Abs. 2 RV. als gemeinnützig anzuerkennen. Die Sozialisierung in der Form dieses Artikels ist an die Voraussetzung eines „dringenden Bedürfnisses" geknüpft[54]. In diesem Falle geht demnach die Reichsverfassung davon aus, daß die anderen Wirtschaftssysteme nicht mehr schutzwürdig sind[55].

Auch die oben angegebene Wandlung der Praxis kann an den Er-

[51] Anders allerdings meist bei der privatrechtlichen Genossenschaft, siehe unten S. 54, die nur nach Art. 156 Abs. 3 RV. auf ihr Verlangen in die Gemeinwirtschaft einzugliedern ist (vergl. Gebhardt, a. a. O. Art. 156 Bem. 7, der sie als bereits bestehende Zellen der Gemeinwirtschaft bezeichnet). Einen gänzlich verblaßten Begriff der Gemeinwirtschaft verwendet August Müller, a. a. O. S. 7 u. a.

[52] Vergl. Gieseke, a. a. O. S. 4, Glum, a. a. O. S. 14 („Gemeinwirtschaft" ist ein wirtschaftsorganisatorischer Zustand der Nationalwirtschaft oder einer engsten politischen Gemeinschaft"); dort auch S. 16 ff. die verschiedenen Organisationsformen der Gemeinwirtschaft.

[53] Vergl. Friedlaender-Nipperdey, a. a. O. S. 323.

[54] Vergl. auch Art. 151 Abs. 1 Satz 2 RV. (Begrenzung der wirtschaftlichen Freiheit des einzelnen.)

[55] Entsprechend der Kompromißlösung des Abschnittes „Wirtschaftsleben" der Reichsverfassung, vergl. Anschütz, a. a. O. Vorbemerkung zum 5. Abschnitt des zweiten Hauptteiles, Carl Schmitt a. a. O. S. 162: interfraktionelles Kompromißprogramm".

gebnissen nichts ändern, da sie zu einer Umgestaltung der wirtschaftlichen Verfassungswertungen im Wege einer Verfassungswandlung m. E. nicht geführt haben; vielmehr dürfte höchstens die Voraussetzung des „dringenden Bedürfnisses" infolge der geschilderten Entwicklung schärfer zu fassen sein.

E. Gemeinnützigkeit und Gemeinnötigkeit

Ferner ist die Gemeinnützigkeit von der Gemeinnötigkeit zu trennen[56]. Letztere begegnet u. a. in der Verordnung des Reichspräsidenten vom 10. 11. 1920 (RGBl. 1865) betr. Streikeinschränkung in gemeinnötigen Betrieben[57]. Es sind dies im wesentlichen dieselben Betriebe, die oben[58] schon als Versorgungsbetriebe (§ 2 Ziffer 3b KörpStG.) gekennzeichnet worden sind, d. h. Betriebe, die für die Lebensmöglichkeiten der Bevölkerung notwendig sind. Auch hier gilt also das Ergebnis, daß grundsätzlich gemeinnötige Betriebe auch gemeinnützig sind.

F. Gemeinnützigkeit und Geschäftsmäßigkeit

Schließlich seien noch einige Begriffe aufgeführt, deren Beziehung zum Gemeinnützigkeitsbegriff zu klären ist. Wie oben schon klargelegt wurde, stehen sich die Begriffe Gewerblichkeit und Gemeinnützigkeit als Gegensätze gegenüber; dagegen schließt der Begriff der Gemeinnützigkeit nicht eine Geschäftsmäßigkeit aus. Dieser Begriff (vergl. u. a. § 11 ArbGG. und § 157 ZPO.) bedeutet nicht dasselbe wie Gewerbsmäßigkeit[59], sondern verlangt nur, daß jemand eine bestimmte Tätigkeit in der Absicht ausübt, sie in gleicher Art für die Dauer auszuüben und sie zu einem dauernden,

[56] Abwegig Steiniger, a. a. O. S. 1418 ff. (gemeinnützig sei ein öffentliches Unternehmen dann, wenn bei seinem Wegfall das kulturelle Mindestmaß sozialer Lebensnotwendigkeiten nicht mehr befriedigt werden kann), der die Begriffe Gemeinnutzen und Gemeinnötigkeit durcheinander wirft. Der von Steiniger auf dieser Begriffsbestimmung aufgebauten neuartigen Unterscheidung zwischen Finanz- und Verwaltungsvermögen kann deshalb, wenn überhaupt, nur beigetreten werden, wenn man statt Gemeinnützigkeit Gemeinnötigkeit setzt.

[57] Vergl. Hilb, a. a. O. S. 150, der die maßgeblichen Bestimmungen erwähnt und insbesondere zeigt, wie durch den Zweck der jeweiligen Verordnung der Katalog der gemeinnötigen Betriebe gewechselt hat.

[58] s. o. S. 22.

[59] Vergl. Dersch-Volkmar, a. a. O. § 11 Anm. 4, Hueck-Nipperdey, a. a. O. S. 643 II. Bd., Stein-Jonas, a. a. O. § 157 I; RGDJZ. 1908 S. 139 zu §§ 6 und 3 RennwettGes. vom 4. Juli 1905.

regelmäßigen Bestandteil seiner Beschäftigung zu machen[60]. „Geschäftsmäßigkeit" bedeutet demnach nur eine bestimmte Intensität in der Ausübung einer Tätigkeit, ist jedoch neutral zu der Frage des mit einer Tätigkeit verbundenen Zweckes.

Deutlich wird diese Unterscheidung zwischen „Gewerbs-" und „Geschäftsmäßigkeit" z. B. in der Entwicklung der Rennwettsteuer. In dem Reichsgesetz vom 4. Juli 1905[61] war in § 3 das geschäftsmäßige Vermitteln von Wetten verboten. Das Reichsgericht[62] beschränkte mit Recht dieses Verbot nicht auf eine gewerbsmäßige Vermittlung sondern wandte es auch auf eine unentgeltliche, nicht von der Absicht des Erwerbes geleitete Tätigkeit an. Mit Rücksicht darauf wird in dem neuen Rennwett- und Lotteriegesetz vom 8. April 1922[63] im § 2 bei der Bestimmung des Begriffes „Buchmacher" ein gewerbsmäßiger Abschluß oder Vermittlung vorausgesetzt.

G. Gemeinnützigkeit und Geschäftsbetrieb

Dagegen wird der Begriff des Geschäftsbetriebes (vergl. §§ 9, 12, 17 UWG, auch § 1 WarenzG.) von vielen[64] in Gegensatz zu gemeinnütziger Betätigung gestellt, indem eine auf Gewinn gerichtete Tätigkeit verlangt wird; die Rechtsprechung[65] dagegen verlangt nicht das Vorliegen einer Gewerblichkeit und rechnet deshalb auch Betriebe hierunter, die nur rein soziale oder wohltätige Zwecke verfolgen. So hat das Reichsgericht eine Gesellschaft „Familienheim", deren Zweck nur dahin ging, ihren Mitgliedern billige Einfamilienhäuser zum Selbstkostenpreis zu verschaffen, die aber keine wirtschaftlichen Vorteile für sich selbst suchte, als Geschäftsbetrieb angesehen. Rosenthal[66] wendet sich gegen die in dieser Rechtsprechung festgelegte Auffassung mit der Behauptung, daß für einen Geschäftsbetrieb das Vorliegen eines Gewerbebetriebes zu verlangen sei. Das Ergebnis, daß auch dann ein Geschäftsbetrieb vorliege,

[60] Vergl. RAG. Bensh. Bd. 8 S. 214 RGSt. 61 S. 47 ff. Geschäftsmäßig handelt z. B. also ein Angestellter einer Rechtsauskunftsstelle, auch wenn er die Vertretung vor dem Arbeitsgericht unentgeltlich führt. Zutreffend auch RAG. DJZ. 1930. S. 629: die Absicht besonderer Gewinnerzielung wird für die Geschäftsmäßigkeit nicht vorausgesetzt.

[61] RGBl. 1905, S. 595.

[62] RGDJZ. 1908 S. 139.

[63] RGBl. 1922 S. 393.

[64] Vergl. Callmann, a. a. O. S. 31 mit Judikatur- und Lit.-Angab.; Rosenthal, a. a. O. 8. Aufl. S. 15, ausführlicher in der 7. Aufl. S. 8. Vergl. auch Baumbach, a. a. O. S. 79.

[65] Vergl. RG. 55 S. 31, auch RG. JW. 1928 S. 643.

[66] Der Begriff „geschäftlicher Betrieb" .... Seite 189.

wenn nur rein soziale oder wohltätige Zwecke verfolgt würden, will Rosenthal dadurch gewinnen, daß auch in diesem Falle „das Ziel des Unternehmens die Schaffung wirtschaftlicher Werte zwecks Erlangung einer unmittelbaren Einnahme" bleibe; „der Zweck, dem letzten Endes die Leistung dienstbar gemacht werde, sei für die Begriffsbestimmung belanglos".

Diesen Ausführungen Rosenthals ist nicht zuzustimmen; gewiß ist es für die Charakterisierung einer Tätigkeit grundsätzlich gleichgültig, welchem Endzweck sie schließlich zustatten kommen soll[67]. Nicht zutreffend ist es aber, daß in jedem Falle der Schaffung wirtschaftlicher Werte zwecks Erlangung einer unmittelbaren Einnahme ein Gewerbebetrieb vorliege. Mit dieser Auffassung bringt Rosenthal eine Einengung in den Begriff der Gemeinnützigkeit hinein, die offensichtlich Anklänge an die vorlandrechtliche Auffassung[68] aufweist, die eine Gemeinnützigkeit auf vermögensrechtlichem Gebiete nicht kannte. Die Rosenthal'sche Kritik gewinnt anscheinend dadurch an Begründetheit, daß das Reichsgericht zur Stützung seiner Auffassung einige nicht unbedenkliche Beispiele anführt; so werden als gemeinnützige Betriebe solche Wirtschaft- und Verbrauchergenossenschaften aufgeführt, welche für die Genossenschaft selbst keinen eigenen Gewinn bringen sollen[69]. Hier wendet Rosenthal — m. E. mit Recht — ein, daß also in der Tat doch ein Gewinn, und zwar für die einzelnen Genossen, erstrebt werde. Diese Bedenken Rosenthals treffen aber nicht die Bestimmung des Begriffes Geschäftsbetrieb, sondern richten sich mehr gegen die nicht scharf genug durchgeführte Begrenzung des Gemeinnützigkeitsbegriffes auf nicht steuerrechtlichem Gebiete[70].

Unzutreffend erscheinen die gegen Rosenthal gerichteten Ausführungen Bechers[71]; dieser behauptet, die Anschauung Rosenthals,

---

[67] Vergl. unten S. 73 über die Unmittelbarkeit bei der Gemeinnützigkeit. Man muß demnach zwischen dem mit einer Tätigkeit unmittelbar verfolgten Zweck und dem erst mittelbaren Verwendungszweck, dem letzten Motiv unterscheiden; zutreffend deshalb RGLZ. 1919 S. 885 wo trotz Verfolgung idealer Zwecke durch einen Verein (Heranbildung christlicher Lehrkräfte) in einer auf Gewinn gerichteten Tätigkeit des Vereins (Erteilung von Unterricht) eine Erwerbstätigkeit erblickt wird. Vergl. auch RG. 116 S. 330.

[68] s. o. S. 7.

[69] RGSt. Band 50 S. 119, zuzustimmen u. a. Fuld, a. a. O. S. 206, Becher, a. a. O. § 12 Anm. 7.

[70] Vergl. unten S. 75 über einen möglichen Einfluß steuerrechtlicher Begriffsbestimmungen auf das sonstige Recht.

[71] a. a. O. § 1 Anm. 13.

daß von jeher zum Begriffsmerkmal einer gewerblichen Tätigkeit die Schaffung wirtschaftlicher Werte zu Zwecken einer Gewinnerzielung gehört habe, berücksichtige nicht, daß das Umsatzsteuergesetz z. B. im § 1 eine gewerbliche Tätigkeit auch dann anerkenne, wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehle. Gegen diese Argumentation Bechers bestehen erhebliche Bedenken; zwar ist es m. E. grundsätzlich zulässig, aus steuerrechtlichen Erkenntnissen für die Auslegung der in erheblichem Maße wirtschaftlichen orientierten Rechtsgebiete Rückschlüsse zu ziehen[72], jedoch übersieht Becher, daß es sich bei dem Begriffe des Gewerbes um einen Begriff handelt, der seinen „Sitz" nicht im Steuerrecht, sondern in der Gewerbeordnung hat. Sodann wird auch nicht berücksichtigt, daß es sich bei der Bestimmung des Umsatzsteuergesetzes um eine, einer erweiterten Ausdehnung nicht zugängige Spezialvorschrift handelt. Es ist vielmehr, wie oben angeführt, gegen Rosenthal als Haupteinwand geltend zu machen, daß er für einen Geschäftsbetrieb das Vorliegen eines Gewerbebetriebes verlangt.

Von der oben vertretenen Grundauffassung aus ist es auch nicht erforderlich[73], in der Frage der Anwendbarkeit auf nicht auf Gewinn gerichtetete Unternehmungen in irgendeiner Weise einen — sprachlich auch kaum zu rechtfertigenden — Unterschied zwischen „geschäftlichem Betrieb" und „geschäftlichem Verkehr" anzuerkennen; bei der hier vorgenommenen Auslegung dieser Begriffe folgt die Anwendbarkeit der Vorschriften des WUG. auf gemeinnützige Unternehmungen, soweit sie sich am Erwerbsleben beteiligen, ohne weiteres[74].

H. Gemeinnützigkeit und Mildtätigkeit

In vielfacher Hinsicht deckt sich der Begriff der Gemeinnützigkeit mit dem der Mildtätigkeit[75], da beide Begriffe eine Selbstlosig-

[72] s. unten S. 75.

[73] Wie anscheinend Becher, a. a. O. § 1 Anm. 13 es will.

[74] Vergl. dazu OGH. Wien, M. u. W. 59 S. 241; vergl. auch Rosenthal, a. a. O. S. 13. Dieser weicht im Ergebnis in Folge der anderen Charakterisierung des Begriffes Geschäftsbetrieb von der hier vertretenen Ansicht kaum ab. Denn auch er wendet auf die unmittelbar gemeinnützigen Betätigungen vermögensrechtlicher Art die Vorschriften des UWG. an.

[75] Die Steuergesetze führen sie meist nebeneinander auf: § 9 Abs. 1 Nr. 7 KörpSt.G., § 4 Abs. 1 Nr. 6 Verm.St.G., § 18 Ziffer 19a und b Erbsch.St.G. vergl. auch § 3 Nr. 3 UmsStG. (gemeinnützig oder wohltätig). § 3 Abs. 1b HauszinssteuerVO. u. a. Vergl. auch Philipsborn, Steuerrecht der Wohlfahrtspflege im Handwörterbuch der

keit verlangen und damit im Gegensatz zur Gewerbsmäßigkeit treten; dennoch bestehen weitgehende Unterschiede. Mildtätig sind solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, bedürftige im Inland befindliche Personen oder bedürftige Volksgenossen im Ausland zu unterstützen; bedürftig sind Personen, die infolge ihrer körperlichen oder geistigen Beschaffenheit oder ihrer wirtschaftlichen Lage der Hilfe bedürfen[76]. Im Gegensatz zur Gemeinnützigkeit läßt aber die Mildtätigkeit eine Beschränkung auf einen engeren Personenkreis (Angestellte eines Unternehmens) zu, während Gemeinnützigkeit grundsätzlich[77] ein Handeln im *Allgemein*interesse erfordert. Außerdem ist auch der Grad der Selbstlosigkeit bei beiden Begriffen verschieden. Gemeinnützigkeit verlangt nur, daß die Tätigkeit des Betriebes nicht in Erwerbsabsicht erfolgt, jedoch dürfen die verlangten Entgelte bis zur Deckung der Selbstkosten gehen. Im Gegensatz hierzu müssen bei der Mildtätigkeit die Leistungen in der Hauptsache unentgeltlich erfolgen, sich also wesentlich als Schenkung darstellen[78].

I. Gemeinnützigkeit und kirchliche Zwecke

Schwieriger gestaltet sich die Abgrenzung zwischen Gemeinnützigkeit und kirchlichen Zwecken. Hier fragt es sich insbesondere, ob kirchliche Zwecke als solche ohne weiteres als gemeinnützig anzuerkennen sind[79]. Die Beantwortung dieser Frage hängt davon ab, wie man die Stellung der Kirche im Staate auffassen will[80]. Gegen

---

Wohlfahrtspflege. § 18 Rennwett- und Lotteriesteuergesetz sieht Befreiungen nur für mildtätige Zwecke vor. Der Begriff der Mildtätigkeit erlangt besondere Bedeutung bei der milden Stiftung (vergl. § 22 GrdEwStG.); diesen Fall berücksichtigt Bühler, a. a. O. S. 199 nicht, wenn er annimmt, daß mit Ausnahme des RennlottStG. die Steuerbefreiungen stets zugleich an die Begriffe der Gemeinnützigkeit und Mildtätigkeit anknüpften.

[76] So die einer authentischen Auslegung gleichwertigen Bestimmungen der §§ 10 und 12 Durchf.Best. in RGBl. 1926 I S. 246.

[77] S. auch unten S. 41 über die trotzdem zulässigen Beschränkungen (§ 8 der Durchf.Best.).

[78] Vergl. Philipsborn Art. Gemeinnützigkeit S. 281.

[79] Wenn auch in einer Anzahl von Steuergesetzen (z. B. § 9 Nr. 7 KörpStG., § 4 Ziffer 6 VermStG. § 18 Ziffer 18 und 19a ErbschStG.) kirchliche und gemeinnützige Zwecke nebeneinander aufgeführt sind, so ist doch diese Frage von großer Bedeutung in allen Fällen, in denen lediglich die gemeinnützigen Zwecke benannt werden, wie in § 3 Nr. 3 UmstG., und auch sonst vielfach außerhalb des Steuerrechts.

[80] Vergl. dazu u. a. Anschütz, a. a. O. Art. 137 und die dort angegebene Lit.

eine Gemeinnützigkeit könnte man anführen, daß Art. 137 Abs. 1 RV. den Grundsatz der Trennung von Staat und Kirche ausspreche, daß demzufolge die geltende kulturelle Ordnung von einer bewußten Neutralität gegenüber kirchlichen Zwecken ausgehe, sowie daß schließlich die Zwecke *einer* Religionsgesellschaft nicht der Allgemeinheit dienten[81].

Alle diese Bedenken können aber m.E. nicht durchschlagen. Zunächst ist zu sagen, daß eine Trennung von Staat und Kirche, wie neben anderen Bestimmungen schon Art. 137 Abs. 5 RV. zeigt, in der Verfassung nicht streng durchgeführt ist[82]; es sollte vielmehr nur die Institution des landesherrlichen Kirchenregimentes sowie eine Verwaltung innerkirchlicher Angelegenheiten durch Staatsorgane oder staatliche bestellte bezw. besetzte Kirchenorgane beseitigt werden. Diese verfassungsmäßige Distanzierung der staatlichen Organe von den Religionsgesellschaften bedeutet aber noch nicht, daß die Verfassung nicht die kirchlichen Zwecke als dem allgemeinen Nutzen dienend angesehen hat. Vielmehr ergibt sich gerade aus Art. 137 Abs. 5 RV. sowie aus Art. 137 Abs. 6, Art. 135 Satz 2 und Art. 138 Abs. 2 RV., daß die religiöse Betätigung vom Staate in positivem Sinne gewertet wird. Allerdings ist zuzugeben, daß nicht etwa jede vom Staate geschützte Weltanschauung als gemeinnützig anzuerkennen ist[83], jedoch nehmen Religionsgesellschaften, jedenfalls soweit sie Körperschaften des öffentlichen Rechtes sind, eine Sonderstellung ein.

Der letzte Einwand, daß die Bestrebungen einer *einzelnen* Religionsgesellschaft nicht gemeinnützig sein könnten, erledigt sich dadurch, daß auch bei einer Beschränkung auf einzelne Kreise dann eine Förderung der Allgemeinheit vorliegt, wenn dieser Teil sich als Ausschnitt aus dem ganzen darstellt[84].

---

[81] Kraft, a.a.O. S. 336 sieht das Problem nicht in voller Bedeutung. Er will es nur auf das Prinzip der Trennung von Staat und Kirche abstellen und berücksichtigt dabei nicht, daß auch nichtstaatliche Zwecke gemeinnützig sein können. Die Begründung, die er für die Bejahung der Gemeinnützigkeit angibt und die auf die im Innern des Volkes schlummernde Religion Bezug nimmt, entfernt sich unnötigerweise allzusehr von der positiven Gesetzeslage.

[82] Vergl. u. a. Anschütz, a.a.O. Art. 137 Bem. 1.

[83] Schon wegen des Widerstreites zu anderen Weltanschauungen (vergl. unten S. 38).

[84] Vergl. auch § 8 Abs. 1 Durchf.Best. zum Körp.St.G.: „Allgemeinheit können auch Personenkreise sein, die .... nach .... Religionsbekenntnis abgegrenzt sind". § 30 Ums.St.D.B. bezeichnet ausdrücklich

Zweifelhaft kann es sein, ob nur die Tätigkeit der öffentliche Körperschaften darstellenden Religionsgesellschaften[85] als gemeinnützig anzusehen ist, oder ob dies schlechthin für jede Religionsgesellschaft zu gelten hat. M.E. kann man grundsätzlich nur die Religionsgesellschaften, die öffentliche Körperschaften bilden, als gemeinnützig anerkennen, da nur bei diesen Religionsgesellschaften der Staat durch Verleihung der öffentlichen Korporationsrechte zu erkennen gegeben hat, daß sie dem allgemeinen Nutzen dienen; der Reichsfinanzhof will offenbar eine solche Einschränkung nicht machen[86].

---

die Förderung der Religion als gemeinnützig (vergl. auch RFH.St.W. 1929 Nr. 609).

[85] Die Gleichstellung der Weltanschauungsvereine mit den Religionsgesellschaften in Art. 137 Abs. 7 RV. kann natürlich nicht dazu führen, diese Vereine als kirchlichen Zwecken im Sinne der Steuergesetze dienend anzusehen (RFH.Rst.Bl. 1931 S. 25); auch als gemeinnützig können solche Vereine, wenigstens mit der oben angegebenen Begründung nicht angesehen werden, da eine Tätigkeit nicht schon deshalb als gemeinnützig gelten kann, weil sie von einer öffentlichen Körperschaft ausgeübt wird, der besondere Religionsschutz der Art. 135 ff. RV. aber hier nicht Platz greift. Die Entscheidung des RFH. hat die oben erörterten Probleme nicht behandelt, sondern die Frage einfach damit erledigt, daß „Religionsgesellschaften nach § 9 Nr. 7 KörpStG. nicht steuerfrei seien, weil sie gemeinnützigen, sondern weil sie kirchlichen Zwecken dienten".

[86] RStBl. 1932 S. 142; eine endgültige Setllungnahme war nicht erforderlich, weil keine unmittelbare, sondern allenfalls nur eine mittelbare Gemeinnützigkeit vorlag. Grundsätzlich hat der RFH., obwohl es sich um keine öffentlich-rechtliche Religionsgesellschaft (eine Baptistengemeinde) handelte, die Gemeinnützigkeit kirchlicher Zwecke auch hier für möglich gehalten, da nach § 8 KörpSt.D.B. die Begrenzung einer Tätigkeit auf Glaubensgenossen die Gemeinnützigkeit nicht auszuschließen brauche.

V. Darstellung der Gemeinnützigkeit im Steuerrecht

A. Objektive Seite

Nachdem die begriffliche Abgrenzung vorgenommen ist und auch das Vorkommen der Gemeinnützigkeit im deutschen Recht aufgezeigt wurde, sei nunmehr versucht, im einzelnen nachzuweisen, welche konkreten Formen die Gemeinnützigkeit durch die Rechtsprechung angenommen hat. Hierbei ist die steuerrechtliche Judikatur von ausschlaggebender Bedeutung.

1. Gemeinnützigkeit auf ideellem Gebiete

Die Durchführungsverordnungen zum Körperschaftssteuergesetz vom 17. 5. 1926[1], zum Reichsbewertung- und Vermögenssteuergesetz vom 14. Mai 1926[2] sowie zum Umsatzsteuergesetz vom 25. Juli 1926[3] bieten als vorläufiger Abschluß einer steuerrechtlichen Entwicklung[4] eine sichere Grundlage für die Entstehung einer festen Praxis. Richtunggebend sind die §§ 6—11 der Durchführungsverordnungen zum Körperschaftssteuergesetz geworden[5]. Entsprechend

[1] RGBl. I S. 244.
[2] RGBl. I S. 297.
[3] RGBl. I S. 323.
[4] Vergl. dazu oben S. 9; über die Entwicklung speziell des Erbschaftssteuergesetzes s. Kraft, a. a. O. S. 316 ff., insbesondere 319 ff.
[5] Wegen ihrer großen Bedeutung, die es rechtfertigt, insofern von einem „objektiven" Begriff der ausschließlichen Gemeinnützigkeit zu sprechen (vergl. RFH.RStBl. 1933 .S 281) seien sie hier im Wortlaut wiedergegeben:

„§ 6: Gemeinnützig sind solche Zwecke, deren Erfüllung unmittelbar die Allgemeinheit fördert. Eine Gemeinnützigkeit liegt nicht vor, wenn eine Tätigkeit nur den Interessen bestimmter Personen oder eines engeren Kreises von Personen dient oder in erster Linie Erwerbs- oder sonstige eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt.

§ 7: (1) Eine Förderung der Allgemeinheit ist anzunehmen, wenn die Tätigkeit dem gemeinen Besten auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiete nutzt.

der historischen Entwicklung[6] ist auch heute noch für die dogmatische Erkenntnis eine Teilung zwischen Verfolgung ideeller und materieller Zwecke nützlich; es seien deshalb die bei der Verfolgung

(2) Der Umstand, daß die Erträge eines Unternehmens einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft (Reich, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände) zufließen, bedeutet für sich allein noch keine unmittelbare Förderung der Allgemeinheit.

§ 8: (1) Allgemeinheit können auch Personenkreise sein, die örtlich, beruflich, nach Stand, Religionsbekenntnis oder nach mehreren dieser Merkmale abgegrenzt sind.

(2) Ein Personenkreis ist nicht als Allgemeinheit anzuerkennen, wenn er durch ein engeres Band, wie Zugehörigkeit zu einer Familie, zu einem Familienverband oder zu einem Vereine mit geschlossener Mitgliederzahl, durch Anstellung an einer bestimmten Anstalt und dergleichen fest abgeschlossen ist oder wenn infolge seiner Abgrenzung nach einem oder mehreren der im Abs. 1 bezeichneten Merkmale die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd überhaupt nur eine kleine sein kann.

§ 9: Als Förderung der Allgemeinheit ist in der Regel anzuerkennen insbesondere die Förderung der Wissenschaft und Kunst, der Erziehung, Volks- und Berufsbildung, der Denkmalpflege, Heimatpflege, Heimatkunde und des deutschen Volkstumes im Ausland, die Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege, der Jugendpflege und Jugendfürsorge sowie der körperlichen Ertüchtigung des Volkes durch Leibesübungen (Turnen, Spiel, Sport) —

die entsprechende Vorschrift des § 30, Umsatzsteuer-Durchführungsbestimmungen enthält weitergehende Bestimmungen (Förderung der Religion, Gemeinnützigkeit der von den Behörden im öffentlichen Interesse geführten oder aus öffentlichen Mitteln unterhaltenen Theater).

§ 10: (1) Mildtätig sind solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, Bedürftige, im Inlande befindliche Personen oder bedürftige Volksgenossen im Ausland zu unterstützen.

(2) Bedürftig im Sinne des Abs. 1 sind Personen, die infolge ihrer körperlichen oder geistigen Beschaffenheit oder ihrer wirtschaftlichen Lage der Hilfe bedürfen.

§ 11: Gemeinnützigen Zwecken dienen hiernach, soweit sie nicht schon unter § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 1 fallen, insbesondere Betriebe und Verwaltungen:

1. die zu Zwecken der allgemeinen Wohlfahrt bestimmt sind, wie Kranken- und Siechenhäuser, Alters- und Kinderheime, Asyle für Obdachlose, bakteriologische Untersuchungsanstalten, Sport- und Spielplätze, Volksbäder und Bäderverwaltungen;
2. die zur Beseitigung einer wirtschaftlichen Notlage bestimmter Volkskreise bestimmt und infolge dieser Zweckbestimmung in ihrer Ertragsfähigkeit beschränkt sind, z. B. Pensions- und Altersrentenbanken, sowie Kreditanstalten, die satzungsgemäß der Vermittlung billigen Personal- oder Realkredits zu dienen bestimmt sind und die Gewinne entweder überhaupt nicht oder nur im Rahmen des § 16 Abs. 2 verteilen, oder etwaige Ueberschüsse zu gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken verwenden;
3. die zur Pflege der Kunst, der Wissenschaft und der Volksbildung

materieller Zwecke sich ergebenden besonderen Gedankengänge im Anschluß an die allgemeinen Ausführungen wiedergegeben.

Grundlegend für alle weiteren Darlegungen ist die Voraussetzung der „Förderung der Allgemeinheit", d. h. des „Nutzen für das gemeine Beste".

a) Die Abgrenzung der Allgemeinheit.

Es bleibt deshalb zu prüfen, ob stets die Allgemeinheit beteiligt sein muß, oder in welcher Weise Einschränkungen dieser Allgemeinheit zulässig sind.

Nur selten wird — auch bei den hier zunächst erörterten ideellen Gebieten — ein unmittelbarer Nutzen für die Allgemeinheit gegeben sein. So sind politische Betätigungen früher von der Rechtssprechung nicht als gemeinnützig anerkannt worden[7]. Damit ist jedoch nicht gesagt, daß kein politisches Ziel als gemeinnützig anzuerkennen ist. Es gibt — wie das OVG. mit Recht ausführt — *staatspolitische* Zwecke allgemeinen Charakters, die gemeinnützig sind[8]. Wie weit neben solchen außenpolitisch orientierten Bestrebungen auch staatspolitische Ziele innenpolitischer Art als gemeinnützig anerkannt werden können, hängt von der allgemeinen Volksauffassung ab.

bestimmt sind, wie Museum, Bildungsanstalten und Schulen jeder Art, Büchereien, Volkslesehallen, Theater und Orchester.

Vergl. auch Durchführungsbestimmungen zum Reichsbewertungsgesetz und Vermögenssteuergesetz vom 22. Mai 1931 RGBl. 1931 S. 252 ff., § 46 ff. Aus diesen Bestimmungen ist besonders die Vorschrift des § 51 von Bedeutung, die infolge der Neuordnung durch die Notverordnung vom 1. 12. 1930 verlangt, daß die Körperschaft etc. sowohl satzungsgemäß und tatsächlich als auch ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dient, und daß sie keinen über eine Vermögensverwaltung hinausgehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält. Die Ausschließlichkeit dieser Bestimmung gilt durch eine höchstens 5%ige Verzinsung der Kapitaleinlagen der Mitglieder als nicht beeinträchtigt. § 51 Abs. 3 stellt weiterhin die Voraussetzungen auf, unter denen bei Personenvereinigungen und Zweckvermögen eine ausschließliche Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken angenommen werden kann.

[6] Vergl. dazu oben S. 7 bei der Entwicklung des landrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriffes.

[7] OVG. 85 S. 11; s. a. die aus diesem Grunde eingefügte besondere Befreiungsvorschrift des § 4 Ziffer 8a Verm.St.G. sowie § 18 Ziffer 20 Erb.St.G., der neben den Zuwendungen zu gemeinnützigen Zwecken (§ 18 Ziffer 19) solche an politische Parteien aufführt. Die Rechtslage hat sich durch das Gesetz gegen die Neubildung von Parteien vom 14. Juli 1933 (BGBl. S. 479) von Grund auf geändert.

[8] So die Erstrebung der völkerrechtlichen Abänderung des Versailler Vertrages; mit Recht rechnet Kraft, a. a. O. S. 338 Anm. 7 hierzu auch die Bekämpfung der Weltkriegsschuldlüge.

Denn als Grundsatz für jede Entscheidung, ob die Gemeinnützigkeit bejaht werden kann oder nicht, ist festzulegen, daß der Richter sein Urteil nicht auf Grund der von ihm persönlich gebilligten Tendenz zu fällen hat, sondern daß er nur festzustellen hat, was nach dem geltenden Staats- und Wirtschaftssystem in Verbindung mit der allgemeinen Volksauffassung als dem allgemeinen Nutzen dienend anerkannt wird[9].

Hier fragt es sich, ob die in der Verfassung festgelegten Wertungen grundsätzlich als dem allgemeinen Besten dienend anzuerkennen sind. Für die Frage der Gemeinnützigkeit ist die allgemeine Volksauffassung entscheidend. Falls deshalb der Richter auf Grund objektiver Prüfung zu der Entscheidung gelangen sollte, daß einzelne von der Verfassung selbst vorgenommene Wertungen[10] von der allgemeinen Volksauffassung nicht mehr gebilligt werden, so darf er auch eine Anerkennung der Gemeinnützigkeit versagen. Kann der Richter aber eine solche Feststellung nicht treffen, so wird er davon ausgehen können, daß verfassungsmäßige[11] Grundentscheidungen dem allgemeinen Besten dienen. Dieser Auffassung steht es nicht entgegen[12], daß auch die Grundfragen der Reichsverfassung nicht unabänderlich sind. Denn die Gemeinnützigkeit ist nur ein Spiegelbild der jeweiligen Volksauffassung, sie ist deshalb auch von dem Wechsel dieser Auffassung abhängig. Der Reichsfinanzhof hat öfters[13] zu erkennen gegeben, daß Bestrebungen zum Schutze des verfassungsmäßig festgelegten *Wirtschafts*systems wohl als gemeinnützig anerkannt werden können[14]. Das gleiche muß auch für rein politische Entscheidungen der Verfassung gelten. Auch staatspolitische Bestrebungen innenpolitischer Natur können deshalb gemeinnützig sein. Neben der Anerkennung politischer Bestrebungen

---

[9] Vergl. u. a. RFH. RStBl. 1930 S. 64.

[10] Man denke z. B. an das nach der Verfassung vorgesehene streng durchgeführte parlamentarische Prinzip.

[11] Hierunter ist das Verfassungsrecht im materiellen Sinne zu verstehen, so daß z. B. auch das Gleichschaltungsgesetz vom 7. 4. 1933 (RGBl. I S. 173) darunter fällt.

[12] Insbesondere dann, wenn man (mit Carl Schmitt, a. a. O. S. 20, 103, 104) Art. 76 RV. auf eine Abänderung dieser Grundfragen nicht für anwendbar hält; sie ist aber auch dann zu halten, wenn man (vergl. Anschütz, a. a. O. Art. 76 Bem. 3) auch hinsichtlich dieser Fragen keine Ausnahme von Art. 76 zuläßt.

[13] RFH. 24 S. 120 ff. u. a.

[14] Allerdings darf keine Konkurrenz mit einem von der Verfassung in gleicher Weise als schutzwürdig anerkannten Systems stattfinden. Vergl. unten S. 58.

spielt auch die Förderung wissenschaftlicher und künstlerischer Bestrebungen eine erhebliche Rolle. Die Durchführungsbestimmungen heben ausdrücklich hervor, daß eine Förderung der Wissenschaft und Kunst in der Regel als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen sei. Hieraus folgt, daß eine Erfassung der Allgemeinheit in ihrer Totalität nicht stets zu verlangen ist. Zunächst wird schon durch eine Förderung der Kunst zweifellos nicht die *Gesamtheit* der Volksgenossen berührt; insbesondere ist aber zu beachten, daß in der Wissenschaft und Kunst selbst sich entgegengesetzte Richtungen und Lehrmeinungen gegenüberstehen. Dennoch muß man in der Förderung einer einzelnen Richtung oder Lehrmeinung eine gemeinnützige Tätigkeit erblicken, da eine solche Gegensätzlichkeit oft mit künstlerischer und wissenschaftlicher Tätigkeit verbunden ist. Anders steht es jedoch dann, wenn auf Gebieten, die nach Ansicht der Volksgesamtheit wissenschaftlicher Betrachtungsweise vorzubehalten sind, eine unwissenschaftliche Methode auftritt, die von den Sachkennern nicht anerkannt ist[15]. Es fragt sich hier, ob die Ansicht der Volksgesamtheit oder nur eines beschränkten Personenkreises maßgebend ist. Der Reichsfinanzhof[16] erachtet als maßgeblich die Ansicht der „überwiegenden Mehrheit der Volksgesamtheit oder wenigstens der durch die umstrittene Frage berührten Volkskreise".

Bei dieser grundsätzlich zu billigenden alternativen Lösung entsteht jedoch die weitere Zweifelsfrage, in welchem Falle nur ein engerer Personenkreis als „durch die umstrittene Frage berührt" anzusehen ist. Mit Recht hat der RFH.[17] für eine Tätigkeit, die auf dem Gebiete der medizinischen Wissenschaft liegt, die Auffassung der wissenschaftlich Gebildeten für entscheidend gehal-

[15] Vergl. z. B. RFH. RSTBl. 1930 S. 63, wo mit Recht die Gemeinnützigkeit eines Vereins, der in populärer Weise eine Mineralstofflehre verbreiten will, abgelehnt wird; hierbei stellt der RFH. auch fest, daß es sich nicht um „die Gegensätzlichkeit zweier wissenschaftlicher Anschauungen handele". S. a. RFH. Bd. 26 S. 102 (keine Gemeinnützigkeit eines biochemischen Heilverfahrens), ferner RFH. STBl. 1932 Nr. 1095 (keine Gemeinnützigkeit eines Vereins zur Bekämpfung der Vivisektion, da es auch außerhalb eines großen Teiles der Aerzteschaft noch zahlreiche Volksgenossen gebe, die der Auffassung seien, daß die Vivisektion notwendig sei um die menschliche Gesundheit zu schützen und menschliches Leben zu erhalten; so auch schon die bei Kraft, a. a. O. S. 320 angeführte sächs. Verwaltungspraxis aus den Jahren 1907 und 1910.

[16] Vergl. u. a. RFH. STBl. 1930 S. 64.

[17] RFH. 26 S. 102.

ten. Andererseits ist aber ein Verein zur Bekämpfung des allgemeinen Alkoholismus nicht als gemeinnützig angesehen worden[18], weil er gegen Anschauungen ankämpfe, die in der Mehrheit des Volkes verbreitet seien; diese Rechtssprechung erscheint nicht unbedenklich, da die Frage des Alkoholgenusses wohl als eine der Begutachtung allein durch die medizinische Wissenschaft unterliegende Angelegenheit zu erachten ist[19]. Schon dieses Beispiel zeigt, daß mit der vom Reichsfinanzhof gegebenen alternativen Umschreibung oft noch nichts gewonnen ist, da Zweifel erst gerade darüber entstehen, ob ein der Wissenschaft vorbehaltenes Gebiet vorliegt oder nicht. Ueber diese Frage der Eingruppierung werden sich aber gerade die Ansicht der Fachwissenschaft und die sonstige Volksgesamtheit uneins sein[20]. Es entsteht dann für den Richter die Schwierigkeit, ob er der Ansicht der Wissenschaft, die naturgemäß den Umfang des ihrer Entscheidung zu unterstellenden Gebietes weit bemessen wird, den Vorrang geben soll, oder dem allgemeinen Volksempfinden.

Für die Entscheidung wird folgender Grundsatz gelten können: die Maßgeblichkeit eines engeren Kreises als der Gesamtheit für die Frage, ob ein gemeiner Nutzen vorliegt, ist eine Ausnahme und wohl nur damit zu rechtfertigen, daß die Gesamtheit ausdrücklich oder stillschweigend auf die Entscheidungsgewalt verzichtet hat und sie einer sachkundigen Stelle übertragen hat. Erkennt die Volksgesamtheit also nicht an, daß eine Materie in ein solches "Vorbehaltsgebiet" falle, so kann auch von einer Gemeinnützigkeit nicht gesprochen werden[21].

Schon diese Ausführungen haben erwiesen, daß es meist zu

[18] RFH.RSTBl. 1929 S. 670; nur ein Verein, der gegen ausgesprochene Trunksucht ankämpfe, sei gemeinnützig. Ebenso RFH. StW. 1932 Nr. 676 betr. Verabreichung alkoholfreier Getränke im Erfrischungsraum eines Justizgebäudes: es liege in der Natur einer solchen Erfrischungsstätte, daß sich der Betrieb auf die Darreichung der einfachsten und notwendigsten Nahrungsmittel beschränke. Für eine solche Beschränkung sei daher auch die Frage der Bekämpfung des Alkoholismus in keiner Weise entscheidend.

[19] Der RFH. stellt nach dieser Seite hin keine Erwägungen an. Bei einer dahingehenden Prüfung wäre er wohl zu einem entgegengesetzten Ergebnis gelangt.

[20] Zu denken ist insbes. an medizinische Bestrebungen, die sich mit der Gestaltung des täglichen Lebens befassen, z. B. solche eugenischer Art, aber auch an solche pädagogisch-wissenschaftlicher Art u. a.

[21] Die oben angegebene Entscheidung betr. Alkoholismus ist deshalb nur zutreffend, wenn man die Frage des Alkoholismus vom Standpunkt der Allgemeinheit nicht als „Vorbehaltsgebiet" anerkannt.

großen Schwierigkeiten führen wird, wessen Urteil als maßgebend für die Entscheidung zu Grunde zu legen ist. Zutreffend weist Kraft[22] darauf hin, daß eine völlige Einstimmigkeit der Volksansicht nicht verlangt werden kann[23], und daß „die herrschende Staats- und Wirtschaftsordnung und die ihnen innewohnende oder doch von ihnen anerkannte, das Volksganze beherrschende und geistig zusammenhaltende sittliche Ordnung die feste, unangreifbare, objektive Grundlage bilden müsse". Diese Bezugnahme auf soziale, ethische und sittliche Grundfragen zeigt, daß der Richter bei Prüfung der Gemeinnützigkeit in ganz besonderem Umfange auf die Beobachtung der zivilisatorischen und kulturellen Lage des gesamten Volkes angewiesen ist, daß demzufolge die als gemeinnützig anerkannten Bestrebungen einen allgemeinen Ueberblick über das gesellschaftliche Niveau des Volkes bieten[24], [25].

Von Interesse ist es deshalb zu sehen, in welchen Fällen — hier zunächst auf nicht wirtschaftlichem Gebiete — der Reichsfinanzhof eine solche positive oder negative Bewertung durch die Volksgesamtheit feststellen zu können glaubte[26]. So wurden u. a. nicht als gemeinnützig anerkannt: Feuerbestattungsvereine[27], Vereine zur Verbreitung der Feuerbestattung[28] und Vereine zur Verbreitung des Atheismus[29]. Zur Begründung dieser Auffassung wird mit Recht angeführt, daß wesentliche Teile des Volkes diesen Bewegungen feindlich gegenüberstehe.

[22] a. a. O. S. 335.

[23] Gegen seine Ansicht, daß eine solche Allgemeingültigkeit „vielleicht dann möglich wäre, wenn man Gemeinnützigkeit mit wirtschaftlicher Nützlichkeit gleichstellen würde", habe ich Bedenken; auch über die Frage der Nützlichkeit wirtschaftlicher Maßnahmen dürfte eine völlige Einheitlichkeit nicht zu erzielen sein.

[24] Damit gewinnt die Gemeinnützigkeit eine geistesgeschichtlich weit größere Rolle, als sie es in dem oben s. o. S. 27 von Steiniger angenommenen engen Umfange der Gemeinnötigkeit hätte.

[25] Abwegig ist deshalb die Begründung in einer unveröffentlichten Entscheidung des Finanzgerichtes Düsseldorf vom 12. 4. 1933 — IV 218, 33 — die den Einwand, bei der Frage der Gemeinnützigkeit des Kampfes gegen den Alkoholismus müsse berücksichtigt werden, daß der Alkoholismus schädlich sei, damit abtut: „es handelt sich nicht um eine medizinische Frage, sondern um eine steuerrechtliche Frage."

[26] Vergl. im einzelnen die Ausführungen bei Popitz-Kloss-Grabower, a. a. O. § 3 D.; Kipp, a. a. O. § 118 Anm. 114 ff. u. a.

[27] Vergl. RFH. STW. 1931 Nr. 391, RFH. STW. 1932 Nr. 957 mit vielen weiteren Angaben.

[28] Vergl. RFH. STW. 1923 Nr. 659.

[29] RFH. RSTBl. 1931 S. 25.

Schwieriger gestaltet sich die Entscheidung in den Fällen, in denen eine derartige entgegengesetzte Stellungnahme nicht erkennbar ist, so bei Bestrebungen, zu denen die Allgemeinheit als solche sich überhaupt noch nicht geäußert hat. Tritt z. B. eine neue pädagogische Bewegung auf, die Geltung für die Allgemeinheit beansprucht[30], ohne daß wesentliche Teile der Bevölkerung schon zu ihr Stellung genommen haben, so liegt möglicherweise auch noch keine negative Beurteilung durch die Volksmeinung überhaupt vor. Dennoch kann für solche Fälle eine Gemeinnützigkeit nicht anerkannt werden; denn als gemeinnützig und damit steuerlich privilegiert kann eine Bewegung nur dann angesehen werden, wenn sich eine überwiegende Volksmeinung bereits positiv zu ihr entschieden hat. Mit der Anerkennung der Gemeinnützigkeit erfolgt vom Standpunkt der unbedingten Gleichheit aus eine Benachteiligung zu Lasten der sonstigen Volksgenossen; eine solche Durchbrechung der Gleichberechtigung ist[31] nur dann gerechtfertigt, wenn dieser Benachteiligung als Aequivalent eine positive Bewertung durch die „Benachteiligten" gegenübersteht.

b) Erfassung der Allgemeinheit.

Von besonderer Bedeutung wird die Einschränkung der Allgemeinheit bei gemeinnützigen Bestrebungen, die unmittelbaren Einfluß auf die Individuen zu nehmen beabsichtigen. Denn diese Bestrebungen sind — ohne Rücksicht auf die Unterscheidung zwischen ideellen und wirtschaftlichen Zwecken — von sonstigen, sozusagen theoretischen Bestrebungen zu sondern. Während nämlich Bestrebungen zur Verbreitung einer Idee als solcher notwendigerweise in abstrakter Form auftreten, sind die auf praktische Durchführung gerichteten unmittelbar auf die Individuen selbst angewiesen. Der Unterschied wird deutlich, wenn man z. B. eine Vereinigung zur Förderung der psycho-analytischen Wissenschaft mit einem Verein zur Erziehung schwer erziehbarer Kinder vergleicht. Bei Bestrebungen der letzteren Art erhebt sich nun die Frage, ob es der Annahme einer Gemeinnützigkeit entgegensteht, daß die Tätigkeit schließlich doch nur einigen wenigen Personen zugute kommt.

---

[30] Wenn der Nutzen nur einem beschränkten Personenkreis zustatten kommen soll, dann dürfte auch nur die Bewertung durch diesen engeren Kreis maßgebend sein.

[31] Jedenfalls in steuer- und stempelrechtlicher Hinsicht; ob auch sonst, vergl. unten S. 75.

Die Frage ist, wie aus der oben wiedergegebenen Entwicklungsgeschichte folgt, die gerade die Wohltätigkeitsanstalten[32] als Grundelemente des Gemeinnützigkeitsbegriffes erkennen läßt, unbedingt zu verneinen[33]; denn sonst würden ja als gemeinnützig nur Bestrebungen mit theoretischen Zwecken anerkannt werden, eine Einengung, die durch nichts gerechtfertigt ist.

Es trifft deshalb zu, wenn Evers[34] für die Mehrzahl der Fälle zwischen zwei Kreisen unterscheidet, die durch die gemeinnützigen Leistungen gefördert werden, nämlich zwischen den unmittelbaren Leistungsempfängern und der durch sie repräsentierten Allgemeinheit; die Allgemeinheit werde nicht nur dann gefördert, wenn jedem ihrer Mitglieder ein und derselbe Vorteil in voller Höhe zukomme, sondern auch dann, wenn jedes ihrer Mitglieder nur die Anwartschaft auf einen bestimmten besonderen Vorteil habe. Darüber hinaus muß aber auch dann noch eine Förderung der Allgemeinheit anerkannt werden, wenn diese ein unmittelbares Interesse daran hat, daß bestimmte Leistungsempfänger durch die gewährte Leistung einen unmittelbaren[35] Nutzen erhalten[36]. Besonders deutlich wird dies bei der Förderung der Wissenschaft und Kunst. Es steht der Gemeinnützigkeit nicht entgegen, wenn bei Stipendien oder Preisen als Destinatäre nur wenige besonders begabte oder vorgebildete Menschen überhaupt in Betracht kommen[37]; denn es genügt, wenn es im Interesse der Allgemeinheit an der Förderung der Wissenschaft liegt, daß einzelne „Vertreter" der Allgemeinheit in ihrer wissenschaftlichen Betätigung gefördert werden. Als ein weiteres Beispiel einer derartigen Zuspitzung auf einen ganz engen Kreis der unmittelbaren Leistungsempfänger kann das bei Evers[38] angeführte Beispiel gelten: die Spende, die dem Grafen Zeppelin nach Vernich-

---

[32] Vergl. die o. S. 2 angegebenen piae causae.

[33] S. a. die oben wiedergegebenen Bestimmungen der Durchführungsverordnung.

[34] a. a. O. S. 193.

[35] Hier wird sowohl der enge Kreis der Leistungsempfänger wie auch der weite Kreis der Allgemeinheit unmittelbar berührt, sodaß unmittelbare Gemeinnützigkeit im Sinne der Steuergesetze vorliegt (vergl. dazu unten S. 73).

[36] Hierunter erst fallen die von Evers im Anschluß an seine obigen Ausführungen als Beispiele aufgeführten Fälle: die Stiftung einer bestimmten Anzahl von Freibetten in einem Krankenhaus, da dadurch die Gesamtbevölkerung der Stadt unmittelbar gefördert werde in ihrem Interesse daran, daß die Tuberkulose unter den Kindern der ärmeren Bevölkerung sich nicht ausbreite.

[37] Vergl. Evers, a. a. O. S. 193.

tung seines Luftschiffes bei Echterdingen vom deutschen Volke durch Stiftung eines Zweckvermögens dargebracht wurde. Hier wird das unmittelbare Interesse der Allgemeinheit[39] an der Förderung der Luftschiffahrt berührt.

In den bisher angegebenen Fällen wurde ein unmittelbares Interesse der *Allgemeinheit* berührt; diese Allgemeinheit kann nun aber eine Einengung erfahren[40]. Es kann nämlich an die Stelle der Allgemeinheit in ihrem ganzen Umfange ein engerer Personenkreis treten; nach den Durchführungsbestimmungen[41] können es Personenkreise sein, die örtlich, beruflich, nach Stand, Religionsbekenntnis oder nach mehreren dieser Merkmale abgegrenzt sind. Wenn auch nur einem in irgendeiner derartigen Weise abgegrenzten engeren Personenkreis genutzt wird, liegt dennoch eine Förderung der Allgemeinheit vor.

Stets bleibt hierbei aber zu beachten, daß dieser enge Kreis an die Stelle der Allgemeinheit tritt; diese Funktion kann er nur dann erfüllen, wenn er nach der geltenden staatlichen Ordnung „sich zu der weiteren Allgemeinheit so verhält wie ein Ausschnitt zum Ganzen, wenn also in dem Ausschnitte zugleich das Ganze, in dem engeren Kreise zugleich das Wohl der weiteren Allgemeinheit gefördert wird"[42]. Kraft[43] hält diese Voraussetzung dann nicht für gegeben, wenn die Förderung des Teils für die Belange der Allgemeinheit gleichgültig oder gar schädlich ist. Dieser Auffassung liegt der zutreffende Gedanke zu Grunde, daß auch hier[44] ein engerer Personenkreis nur dann als maßgeblich zu erachten ist, wenn seine Bedeutung von der Gesamtheit — auch stillschweigend — anerkannt wird, d. h. eine positive Bewertung durch die Allgemeinheit stattfindet. Ein engerer Personenkreis ist deshalb auch nach den Durchführungsbestimmungen dann nicht als Allgemeinheit anzuerkennen, wenn er durch ein engeres Band, wie Zugehörigkeit zu einer Familie, zu einem Familienverband oder zu einem Vereine mit ge-

---

[38] a. a. O. S. 346.

[39] RFH. StW. 1933 Nr. 179 stellt ausdrücklich fest, daß gegenwärtig die Förderung des Luftverkehrs als gemeinnützig anzusehen sei.

[40] S. o. S. 38, dort ist schon gezeigt worden, daß es Fälle gibt, in denen das Urteil darüber, ob ein Nutzen der Allgemeinheit vorliegt, einem engen sachverständigen Kreise vorbehalten bleiben kann.

[41] S. o. S. 34.

[42] So OVG. 85 S. 11.

[43] a. a. O. S. 340.

[44] So auch oben s. o. S. 39 in den Fällen, in denen die Beurteilung einem engeren Kreise überwiesen wurde.

schlossener Mitgliederzahl, durch Anstellung an einer bestimmten Anstalt und dergl. fest abgeschlossen ist, oder wenn infolge seiner Abgrenzung die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd überhaupt nur eine kleine sein kann.

Hierbei entstehen für die Entscheidung der Grenzfälle Zweifel. Eine Beschränkung auf einen zu engen Personenkreis liegt außer den in den Durchführungsbestimmungen selbst[45] aufgeführten Fällen der Familie, des Familienverbandes etc. sicherlich auch dann vor, wenn z. B. von einer Gewerkschaft gegen besonders niedriges Entgelt Deputatkohlen, Lebensmittel und Bedarfsgegenstände an Angestellte und Arbeiter abgegeben werden, da dieser Personenkreis eines einzelnen Unternehmens nicht zur Annahme einer Gemeinnützigkeit ausreicht[46]. Dagegen ist die notwendige Allgemeinheit vom Reichsfinanzhof[47] bejaht worden bei einer Pensionskasse, bei der „jeder an den Bürgerschulen eines bestimmten Ortes angestellte Lehrer die seiner Witwe und seinen Waisen Vorteile gewährenden Mitgliedschaftsrechte erwerben" konnte. Auch ein evangelischer Pfarrverein[48] kann ausschließlich gemeinnützig sein, da die Allgemeinheit gefördert wird, wenn die Tätigkeit dem Pfarrerstande nutzt. Desgleichen ist die Allgemeinheit bejaht worden bei einer Stiftung eines Unternehmers zu Gunsten seiner verdienten Arbeiter[49]; dieser Kreis könne deshalb der Allgemeinheit gleichgestellt werden, weil er außer durch die äußere Zugehörigkeit zu dem Unternehmen durch kein bestehendes engeres Band in sich abgeschlossen sei, durch keine längeren und festen Vertragsverhältnisse gebunden sei und ständig wechsle; keine Rolle könne es dabei spielen, daß die Aufnahme in den Kreis der Berechtigten von dem Willen eines privaten Unternehmers abhänge, und innerhalb des Kreises die Auswahl nach Verdienst und Würdigkeit getroffen werde. Gegen diese Entscheidung wendet sich Kraft[50] mit der Begründung, daß die enge Begrenzung des Kreises und die scharfe

---

[45] Zu der Entstehungsgeschichte dieser Vorschrift vergl. RFH. 5 S. 17.

[46] RFH. 10 S. 144; ebenso liegt auch keine Allgemeinheit vor bei einer Stiftung, bei der der in erster Linie auf die Familie des Stifters beschränkte Kreis der Bezugsberechtigten sich nur und erst dann erweiterte, wenn geeignete Bewerber des eigenen Familienkreises nicht vorhanden waren. Vergl. Kraft, a. a. O. S. 340.

[47] RFH. 5 S. 17.

[48] RFH.StW. 1932 Nr. 769.

[49] Vergl. Kraft, a. a. O. S. 340.

Auslese vielleicht die Ablehnung der Gemeinnützigkeit nähergelegt hätte. Die Entscheidung ist in der Tat nicht unbedenklich, da sie gerade als Typ eines Grenzfalles angesehen werden kann. Dennoch treffen die Bedenken Krafts nicht in vollem Umfange zu. Es steht der Annahme einer Allgemeinheit nicht entgegen, wenn ein zahlenmäßig nur sehr kleiner Kreis vorliegt[51] und wenn auch nur einige eine Anwartschaft auf den unmittelbaren Empfang der Leistung haben.

Der entscheidende Gesichtspunkt ist vielmehr der, wie sich die Allgemeinheit in ihrer Totalität zu dem Ausschnitt einstellt, d. h. ob sie ihm eine positive Wertung beimißt. Nur dann ist in der Förderung des engeren Personenkreises eine Förderung der Allgemeinheit zu erblicken.

Hieraus erklärt sich auch die verschiedene Entscheidung der angeführten Fälle. Mit Recht werden die Angestellten eines Unternehmens dann nicht als Allgemeinheit aufgefaßt, wenn sie *wegen* ihrer Zugehörigkeit zu dem Unternehmen und zum Zwecke besserer Arbeitsleistungen gefördert werden; denn dann liegt nur eine Förderung des Unternehmens selbst vor, die infolge der Konkurrenz mit anderen Unternehmen nicht gemeinnützig ist[52]. Anders liegt es aber in dem mitgeteilten Falle, in dem eine Stiftung den verdienten Arbeitern eines Unternehmens zugute kam. Dort hatte der RFH. tatsächlich festgestellt, es fehle an jedem Anhalt dafür, daß die Stiftung irgendwelche eigennützigen Interessen des Unternehmens, sei es nur an der Erhaltung eines wettbewerbsfähigen Arbeiterstandes und nicht vielmehr rein ideale Zwecke verfolge. Daraus ergibt sich, daß in diesem Falle die Förderung der Arbeiter nicht zum Zwecke eines wirtschaftlichen Erfolges geschah; bei selbstloser Förderung eines abgegrenzten Kreises von Arbeitern ist aber eine negative Bewertung durch die Allgemeinheit nicht feststellbar. Zweifelhaft ist an der Entscheidung nur, ob die hier vorliegende Abgrenzung des Personenkreises als solche zulässig ist. Die Durchführungsbestimmungen lassen eine Beschränkung zu bei „Personenkreisen, die

---

[50] a. a. O. S. 341.

[51] Nur wenn infolge der Abgrenzung nach den einengenden Merkmalen die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd überhaupt nur eine kleine sein kann, liegt keine Allgemeinheit vor. (§ 8 Abs. 2 Durchführungsbest.)

[52] Auf die Frage der Konkurrenz mit anderen Unternehmen wird unten, S. 60, bei Erörterung der Gemeinnützigkeit wirtschaftlicher Bestrebungen noch näher einzugehen sein.

örtlich, beruflich, nach Stand, Religionsbekenntnis oder nach mehreren dieser Merkmale abgegrenzt sind". Keines dieser Unterscheidungsmerkmale ist hier gegeben; denn die verdienten Arbeiter eines Unternehmens stellen weder eine nur berufliche noch eine nur standesmäßige Abgrenzung dar. Dennoch ist auch diese Abgrenzung als genügend anzuerkennen. Die Bestimmungen der Durchführungsverordnungen bedeuten keine erschöpfende Regelung, sie sind auch insbesondere nicht in der Lage, von sich aus eine Einschränkung des allgemeinen Begriffes der Gemeinnützigkeit vorzunehmen[53]. Auch andere und weitergehende Einschränkungen können deshalb als zulässige Begrenzungen der Allgemeinheit angesehen werden; ebenso wie z. B. die Arbeiter einer Stadt oder der katholische Mittelstand einer Gegend schon in Anwendung der Durchführungsbestimmungen als Allgemeinheit gelten können, sind im vorliegenden Falle die verdienten Arbeiter eines Unternehmens mit Recht als Repräsentanten der Allgemeinheit angesehen worden.

Unter Zugrundelegung der oben entwickelten Auffassung wird auch die Bestimmung des § 8 Abs. 2 der Durchführungsbestimmungen und die dazu ergangene Rechtssprechung verständlich. So ist Freimaurerlogen die Gemeinnützigkeit versagt worden, weil bei den strengen Aufnahmebedingungen die Logenmitglieder einen engeren Personenkreis darstellten[54], unter Ausschluß aller anderen, denen der Eintritt in diesen Kreis bewußt versagt werde[55]. Das entscheidende Gewicht ist hier darauf zu legen, daß durch den bewußten Ausschluß der Allgemeinheit sich diese nicht positiv zu dem engeren Kreise einstellt. Das gleiche gilt auch z. B. für den Philisterverband einer studentischen Burschenschaft[56], da in diesen nur Alte Herren der Burschenschaft aufgenommen würden und der Beitritt zur Burschenschaft selbst nicht jedem Studierenden freistehe, sondern in jedem einzelnen Falle von der Entschließung der in sich geschlossenen Zahl der bereits vorhandenen stimmberechtigten Mitglieder der aktiven Burschenschaft abhänge; somit seien beide Personenver-

[53] § 10 Abs. 2 letzten Satz Ausf.Best. z. UStG. 1919 hat RFH. (Bd. 6 S. 100 ff.) mit Recht für unverbindlich erklärt, weil diese Bestimmung, die die Anerkennung der Gemeinnützigkeit von Krankenhäusern auf die den Minderbemittelten gewährten Leistungen beschränken wollte, den Begriff der Gemeinnützigkeit verkenne.

[54] Vergl. RFH. Bd. 22 S. 89, RFH.StW. 1922 Nr. 751, 1930 Nr. 526.

[55] Vergl. Kraft, a. a. O. S. 344. 345.

[56] RFH. I A 76/23 vom 12. 10. 1923.

einigungen Vereine mit geschlossener Mitgliederzahl und durch ein bestimmtes engeres Band abgeschlossen[57].

Als Allgemeinheit sind hingegen die Mitglieder der Altersrentenkasse einer Bäckerinnung aufgefaßt worden[58], weil der Kreis jederzeit erweiterungsfähig sei, jedes neue Mitglied der Innung hinzutreten könne. Schwierigkeiten begegnet die Beschränkung der Allgemeinheit insbesondere bei der Tätigkeit von Vereinen. Bei Vereinen mit geschlossener Mitgliederzahl ergibt sich eine Verneinung der Gemeinnützigkeit ohne weiteres aus den Durchführungsbestimmungen; bei anderen Vereinen kommt es zunächst darauf an, ob der Vereinszweck als solcher im gemeinen Nutzen liegt[59] und sodann, ob der Verein nicht etwa durch hohe Eintrittsgelder und hohe Beiträge weiteren Kreisen der Bevölkerung den Beitritt erschwert oder unmöglich macht[60]. Liegt dies aber nicht vor, so können solche Vereine als „Teile der organisierten Allgemeinheit" gelten.

Schließlich ist auch noch zu prüfen, ob bei der zu erfassenden Allgemeinheit eine Beschränkung in territorialer oder in personeller Hinsicht, d. h. mit Rücksicht auf das Staatsgebiet oder die nationale Zugehörigkeit geboten ist.

Man wird hierbei — entsprechend den obigen[61] Ausführungen — unterscheiden[62] müssen zwischen den gemeinnützigen Bestrebungen,

---

[57] Diese mit Recht erfolgte Verneinung der Gemeinnützigkeit bedeutet nicht etwa eine negative Einschätzung der Burschenschaft durch die Allgemeinheit, sondern besagt nur, daß wegen der zahlreichen studentischen Verbindungen die Allgemeinheit in der Förderung einer Verbindung keinen unmittelbaren Nutzen für die Allgemeinheit erblickt, in diesem Sinne eine solche Förderung also nicht positiv bewertet.

[58] RFH. Bd. 8 S. 244.

[59] Was z. B. bei Sportvereinen vom RFH. bejaht wird (vergl. RFH RStBl. 1931 S. 553). Erhellt aber aus der Satzung eines Vereines, daß er neben dem Sport auch der Geselligkeit dienen will, so besteht keine Steuerfreiheit (vergl. RFH. StW.1933 Nr. 180), es sei denn, daß es sich hierbei lediglich um einen den Hauptzweck fördernden Nebenzweck handelt (vergl. RFH. StW. 1932 Nr. 720).

[60] Vergl. RFH. RStBl. 1930 S. 53 (daß über die Aufnahme die Mitgliederversammlung mit 2/3 Mehrheit beschließt, ist kein Hinderungsgrund. Denn es muß jeder Gemeinschaft schon im Interesse eines gedeihlichen Zusammenarbeitens die Möglichkeit gegeben sein, störende Elemente von sich fern zu halten); vergl. auch KGJW. 1933 S. 1465.

[61] S. o. S. 41.

[62] Aehnlich auch RFH. I A a 90/29 v. 26. 2. 1929 Erlaß und Entscheidung 1929, 70, wo unterschieden wird, ob die Gemeinnützigkeit

die abstrakt-theoretische Ziele verfolgen und solchen, die sich in der konkreten unmittelbaren Förderung von Menschen betätigen. Bei ersteren braucht weder eine enge Beziehung zu dem deutschen Territorium noch zu der deutschen Nation notwendigerweise zu bestehen. So wird eine Bestrebung, die sich die Verbreitung einer wissenschaftlichen Lehre in theoretischer Form auf der ganzen Welt zum Ziele gesetzt hat, unbedenklich auch von deutschen Gerichten als ausschließlich gemeinnützig anzuerkennen sein; dagegen ist bei den auf praktische Anwendung gerichteten Bestrebungen eine Begrenzung auf deutsche Volksgenossen zu fordern. Da der Nutzen der auf praktische Anwendung gerichteten gemeinnützigen Bestrebungen sich notwendig in irgendeiner Förderung der Menschen selbst auswirken muß[63], kann in diesen Fällen von deutschen Gerichten auch nur eine Bestrebung als gemeinnützig anerkannt werden, die unmittelbar deutsche Volksgenossen fördern will; auf den Gesichtspunkt der Territorialität ist hierbei m. E. kein entscheidendes Gewicht zu legen. Denn ebenso wie man nach zutreffender Ansicht[64] nicht anerkennen kann, daß den in Deutschland lebenden Ausländern die verfassungsmäßigen Grundrechte zur Seite stehen, in der gleichen Weise erachtet auch die Allgemeinheit die Förderung von Ausländern im Reichsgebiet nicht ohne weiteres als dem allgemeinen Nutzen dienend;[65]; denn der gemeine Nutzen stellt sich als die Zusammenfassung des Nutzens der einzelnen dar, zu einer solchen persönlichen Integration sind aber nach deutscher Auffassung nur Deutsche fähig. Mit Recht sind vom Reichsfinanzhof hierzu auch deutsche Volksgenossen im Ausland gezählt worden, da nach allgemeiner Auffassung auch diese an der Bildung des deutschen nationalen Volkswillens mitzuwirken haben.

Ob eine Förderung der Allgemeinheit vorliegt, wird insbesondere zweifelhaft bei Anstalten (speziell Krankenhäusern), in denen verschiedene Klassen bestehen. Hier erheben sich die beiden Fragen:

---

sich in der Pflege allgemeiner Kulturgüter oder in der unmittelbaren Förderung von Menschen betätigt.

[63] Mag auch die Förderung auf dem Wege über sachliche Werte (Grund und Boden) erfolgen.

[64] Vergl. Smend, a. a. O. S. 158 ff., S. 161 ff., dagegen Anschütz, a. a. O. 2. Hauptteil, Vorbemerkung 5b.

[65] Der RFH. läßt (s. o. S. 47) als gemeinnützig gelten: die Förderung von im Inlande befindlichen Personen oder deutschen Volksgenossen im Ausland; diese Verwendung eines Territorialitätsbegriffes ist m. E. nicht zu billigen.

Ist eine Anstalt als solche noch gemeinnützig, obwohl sie eine erste oder zweite Klasse besitzt, die wegen der Höhe der verlangten Entgelte weiteren Kreisen der Bevölkerung eine Benutzung erschwert, wenn nicht sogar unmöglich macht?

Ist die einzelne bevorzugte Klasse noch als gemeinnützig anzusehen?

Diese beiden Fragestellungen sind auf verschiedenen Gebieten zu beachten: die Gemeinnützigkeit des Gesamtunternehmens ist im allgemeinen von Bedeutung bei der Körperschaftssteuer, Vermögens- und Hauszinssteuer u. a., während es bei der Umsatzsteuer von jeher auf die Umsätze der einzelnen Klassen ankommt. Dieser Rechtszustand hat sich jedoch erst allmählich entwickelt; bei der Umsatzsteuer gab es früher nach dem Gesetz von 1919 eine im Beschlußverfahren erfolgende allgemeine Anerkennung der Gemeinnützigkeit[66] und bei der Körperschafts- und Vermögenssteuer ist die Steuerbefreiung durch die Notverordnung vom 1. Dezember 1930[67] davon abhängig gemacht worden, daß das Unternehmen unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient und keinen über eine Vermögensverwaltung hinausgehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält[68].

Stets ist davon auszugehen, daß Gemeinnützigkeit nur dann vorliegen kann, wenn eine Tätigkeit in selbstloser Weise, d. h. ohne die Absicht der Gewinnerzielung betrieben wird. Sind die in den gehobeneren Klassen verlangten Entgelte derart beschaffen, daß ein Gewinn erstrebt werden soll, so liegt eine Gemeinnützigkeit dieser Klassen nicht vor[69]. Eine Befreiung von der Umsatzsteuer, die es auf den einzelnen Umsatz abstellt, kann deshalb nicht erfolgen.

Dagegen braucht an sich an dem gemeinnützigen Gesamtzweck des Unternehmens durch eine nicht in unmittelbar selbstloser Weise betriebene erste oder zweite Klasse nichts geändert zu werden; trotz-

---

[66] Vergl. u. a. RFH. 6 S. 100 ff.

[67] 3. Teil Kap. IV Art. 4 §§ 3, 4 (RGBl. 1930 S. 576).

[68] Vergl. hierzu Kennerknecht, a. a. O. S. 783 ff.: dieses neue Erfordernis ist aufgestellt worden, um den durch die Rechtssprechung des Reichsfinanzhofes (RFH. 22 S. 204, 25, 103) geschaffenen Rechtszustand zu beseitigen, nach dem gemeinnützige Unternehmungen auch mit ihren gewerblichen Nebenbetrieben steuerfrei waren.

[69] Vergl. RFH. Deutsches Aerzteblatt 1932 S. 168. S. a. auch den Erlaß d. RFM. vom 29. 7. 1925 — III. U. 9049 —, der die Einnahmen aus der ersten und zweiten Klasse bei an sich gemeinnützigen Kranken- und Pflegeanstalten nur dann zur Umsatzsteuer heranzieht, wenn sie Leistungen zu außertarifmäßigen Entgelten ausführen.

dem wird eine Befreiung von der Körperschafts-[70] und Vermögens-[71] Steuer in Fortfall kommen, da das Unternehmen nicht mehr unmittelbar und ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dient.

Weiter fragt es sich aber, wie die Fragen dann zu beurteilen sind, wenn die Sonderklassen selbst keinen Gewinn abwerfen sollen, wenn sie aber in einer Weise betrieben werden, die praktisch infolge der Höhe des verlangten Entgeltes weiteren Kreisen der Bevölkerung eine Benutzung unmöglich macht.

In diesem Falle ist auch die Gemeinnützigkeit der Sonderklassen nicht ohne weiteres zu verneinen; zu prüfen bleibt vielmehr, ob der Kreis der in Frage kommenden bemittelteren Personen noch als eine zulässige Begrenzung auf einen „engeren Personenkreis" angesehen werden kann. Der RFH. steht in mehreren Entscheidungen[72] auf einem ohne weiteres verneinenden Standpunkt.

Allerdings ist der Kreis „bemitteltere Personen" nicht in den Durchführungsbestimmungen ausdrücklich als eine zulässige Beschränkung der Allgemeinheit aufgeführt; dieser Umstand steht jedoch, wie schon ausgeführt, der Annahme einer Gemeinnützigkeit dann nicht entgegen, wenn der engere Kreis sich als Ausschnitt aus der Gesamtheit darstellt, wenn er keine den sonstigen Teilen der Allgemeinheit gegenüber in irgendeiner Weise feindliche Haltung einnimmt[73].

Aus diesem Grunde kann auch die Gemeinnützigkeit einer Sonderklasse, bei der die Einnahmen die Selbstkosten nicht übersteigen sollen, im Einzelfalle bejaht werden, es sei denn, daß es sich um eine ausgesprochene Luxuseinrichtung handelt. Denn gerade aus dem Umstand, daß auch noch eine der Allgemeinheit in weitestem Umfange zugängliche dritte Klasse vorhanden ist, geht hervor, daß auch die Sonderklassen nicht in einen Gegensatz zur Allgemeinheit gestellt sind. Letzterer Umstand ist auch bei der Umsatzsteuer zu berücksichtigen, wenn auch dort an sich der einzelne Umsatz maßgebend bleibt; denn er wirkt auf die Charakterisierung der Umsätze in der Sonderklasse als solcher ein[74]. Erst recht ist dann aber auch

---

[70] Bei dieser wohl völlig.

[71] Hier nur mit dem nicht gemeinnützigen Zwecken unmittelbar dienenden Vermögensteil.

[72] Vergl. dazu Kraft, a. a. O. S. 341 mit weiteren Angaben.

[73] Sonst würde man in unzulässiger Weise Gemeinnützigkeit mit Mildtätigkeit gleichsetzen. Vergl. dazu oben S. 30.

[74] Daß es jedoch möglicherweise dann an der weiteren Voraussetzung des § 3 (Nr. 3 UmStG. („Zurückbleiben der Entgelte hinter den

die Anstalt als solche für die Hauszins-, Vermögens- und Körperschaftssteuer als gemeinnützig zu betrachten.

Schon des öfteren ist der — bei wirtschaftlichen Betätigungen besonders bedeutsame — Gedanke gestreift worden, daß Unternehmen, die in Konkurrenz mit anderen treten, nicht mehr gemeinnützig sind. So ist u. a. dem preuß. Landkreistag e. V. die Gemeinnützigkeit versagt worden[75], weil die Wahrnehmung der Interessen der preußischen Landkreise ihre Spitze habe und eine Kampfstellung einnehme gegenüber dem Lande Preußen und dem Reiche; aus dem gleichen Grunde ist auch bei Berufsverbänden wie dem Allgemeinen deutschen Gewerkschaftsbund keine Gemeinnützigkeit angenommen worden[76]; denn die Regelung der Lohn- und Arbeitsverhältnisse, der Abschluß von Tarifverträgen, die Unterstützung der Mitglieder bei Maßregelungen bringe den Bund in Gegensatz zu anderen Kreisen des Volkes.

In diesem Zusammenhang erhebt sich die Frage[77], ob nicht in vielen Fällen an sich gemeinnütziger Betätigung aus derartigen Erwägungen Bedenken herzuleiten sind. Es sind dies die Fälle, in denen durch private oder öffentliche Erziehungsanstalten, Unterrichtsanstalten, Krankenhäuser und dergleichen, die in selbstloser Art betrieben werden, gewerbliche Unternehmungen gleicher Art geschädigt werden. § 9 der Durchführungsbestimmungen besagt klar, daß diese Anstalten als gemeinnützig anzuerkennen sind, insbesondere wird dies auch deutlich aus der historischen Entwicklung[78], die gerade diese „piae causae" als den Kern des Gemeinnützigkeitsbegriffes erkennen ließ. Die Schädigung der privatwirtschaftlich betriebenen Anstalten kann deshalb der Gemeinnützigkeit keinen Abbruch tun, weil nach der heutigen Gesellschaftsordnung bei der Pflege ideeller Güter die nichtgewerbliche Tätigkeit eine geschichtlich begründete Vorzugsstellung einnimmt[79].

---

durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmungen verlangten Entgelten") fehlen wird, steht auf einem anderen Blatt.

[75] OVG. 85 S. 11.

[76] Vergl. Kraft, a. a. O. S. 347 s. a. RFH. Bd. 18 S. 159, für diese bestehen deshalb in den Steuergesetzen auch besondere Befreiungsvorschriften (vergl. u. a. § 9 Abs. 1 Ziffer 8 KörpStG.).

[77] S. dazu RFH. 5 S. 81, 123; RStBl. 1921 S. 368.

[78] S. o. S. 6.

[79] So auch Kraft, a. a. O. S. 360, dessen Behauptung, die Pflege ideeller Güter sei überhaupt nicht die Aufgabe der Privatwirtschaft, aber wohl zu weit geht; entscheidend ist die geschichtliche Entwicklung. Zutreffend weist Kraft auch darauf hin, daß in diesen Fällen

2. Gemeinnützigkeit auf wirtschaftlichem Gebiet

Es ist schon oben[80] darauf hingewiesen worden, daß das Gebiet, auf dem gemeinnütziges Handeln begegnet, eine große Erweiterung dadurch erfahren hat, daß auch wirtschaftliche Bestrebungen als gemeinnützig anerkannt wurden.

a) Nicht Unentgeltlichkeit

Bei Betrachtung der Gemeinnützigkeit wirtschaftlicher Bestrebungen verdient die schon oben[81] hervorgehobene Tatsache besondere Bedeutung, daß Gemeinnützigkeit nicht Unentgeltlichkeit verlangt. Nur dürfen die verlangten Entgelte höchstens auf eine Deckung der Selbstkosten gerichtet sein[82]. Stets spielt deshalb die Frage eine bedeutende Rolle, welche Kosten als Selbstkosten angesetzt werden können[83]. Hierzu rechnen neben den effektiven Ausgaben auch die notwendigen Abschreibungen auf Grund und Boden, Anschaffungen etc. Auch die Rücklage von Beträgen für Erneuerungen muß in einem gewissen Umfange zugelassen werden; denn, wie oben[84] ausgeführt, steht die Gemeinnützigkeit eines Unternehmens nicht ihrer geschäftsmäßigen, nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen eingerichteten Ausübung entgegen. Eine solche verlangt aber eine sachgemäße Erhaltung der Substanz[85], wozu auch die Ansammlung

---

der zur Schädigung führende Wettbewerb nicht in der Richtung der bewußten Ziele und Zwecke des Unternehmens liege, sondern lediglich eine abseits der eigentlichen Aufgaben liegende, mehr zufällige Wirkung sei. Daß es sich allerdings um eine vom Standpunkt des Unternehmens aus nebensächliche Wirkung handle, ist, wie gegen Kraft zu bemerken ist, unerheblich; denn es kommt nicht auf den Standpunkt des Unternehmens an, das wohl fast nie die Schädigung anderer Kreise zugeben wird, sondern auf die objektive Betrachtung durch die Allgemeinheit.

[80] S. o. S. 7.

[81] S. o. S. 31.

[82] Vergl. RFH. 8, 339 ff. u. a.

[83] Der Reichsverband der freien gemeinnützigen Krankenhäuser hat zusammen mit dem Gutachterausschuß für das öffentliche Krankenhauswesen zu diesem Zwecke ein Selbstkostenformular ausgearbeitet, das die gesetzlich zulässigen Kosten enthält.

[84] S. o. S. 27.

[85] Jedoch nur der Substanz, die den gemeinnützigen Zwecken der Körperschaft dient. Besteht aber z. B. das Vermögen eines Vereines in der Hauptsache aus einem Gebäude, das an eine Gesellschaft zur Abhaltung von geselligen Veranstaltungen vermietet war und ist die Erhaltung des Gebäudes und dessen Ueberlassung an die andere Gesellschaft nicht etwa ein Mittel zur Erreichung der gemeinnützigen Zwecke des Vereins, sondern ein selbständiger (nicht gemeinnütziger)

eines Reservefonds für Erneuerungen notwendig sein kann. Denn es liegt auf der Hand, daß es keinen Unterschied für die Frage der Gemeinnützigkeit begründen kann, ob die Erneuerungen in jedem Rechnungsabschnitt teilweise vorgenommen werden, soweit das überhaupt möglich ist, oder ob ein Reservefonds gebildet wird. Ebenso steht es auch der Annahme einer Gemeinnützigkeit nicht entgegen, wenn ein Betrieb sonstige erhebliche Unkosten personeller Art erfordert[86].

b) Gemeinnützigkeit kollektiver Interessen.

Man wird davon auszugehen haben, daß grundsätzlich die Förderung wirtschaftlicher Interessen (Verbraucher-, Arbeitgeber-, Arbeitnehmer-, bestimmter Berufsinteressen) nur unter engeren Voraussetzungen als Förderung der Allgemeinheit anerkannt werden können, als die Förderung ideeller Interessen[87]. Denn hier anerkennt die geltende Wirtschaftsverfassung gemäß der Reichsverfassung grundsätzlich eine Gleichbehandlung aller Stände und Klassen; vergl. RV. Artikel 151, 152, 155, 157, 164. Die Förderung einer einzelnen Klasse oder eines einzelnen Berufsstandes verletzt daher regelmäßig andere schutzwürdige Interessen und kann deshalb nicht als gemeinnützig anerkannt werden[88]. Nur dann, wenn eine solche Verletzung nach allgemeiner Auffassung im Einzelfall nicht vorliegt, ist eine Gemeinnützigkeit gegeben.

Der Reichsfinanzhof hat sich bereits[89] zu der Frage geäußert,

---

Zweck, so verfolgt der Verein nicht ausschließlich gemeinnützige Zwecke (vergl. RFH. St.W. 1933 Nr. 256).

[86] Vergl. RFH. St.W. 1933 Nr. 103: das hohe Gehalt des Leiters des Unternehmens beweist nichts gegen die Gemeinnützigkeit des Unternehmens. S. aber auch § 51 Abs. 3a Ziffer 2 der Durchf.Best. z. RBewG und z. VermStG. (RGBl. 1931 S. 262: danach stehen unverhältnismäßig hohe Aufsichtsratsvergütungen, Entschädigungen oder Gehälter etc. einer ausschließlichen Gemeinnützigkeit entgegen.)

[87] Vergl. Evers a. a. O. S. 355.

[88] So zutreffend RFH. RStBl. 1930 S. 241: die Pflege eines einzelnen Zweiges der Volkswirtschaft wie des landwirtschaftlichen Kreditwesens kann keinen ausschließlich gemeinnützigen Zweck bilden, vielmehr kann von einer ausschließlichen Gemeinnützigkeit auf wirtschaftlichem Gebiet erst dann die Rede sein, wenn ein Wirtschaftszweig oder wenn wirtschaftliche Kräfte, deren Verkümmerung auf die Dauer nicht ohne schädliche Rückwirkung auf die Wohlfahrt des Ganzen bleiben kann, die wirtschaftliche Befriedigung ihrer Bedürfnisse aus irgendwelchen Notständen im freien Wettbewerb nicht finden können; gegen die Begründung dieser Entscheidung — m. E. zu Unrecht — Kraft, a. a. O. S. 329.

[89] Vergl. die bei Kraft, a. a. O. S. 329, 379 angeführten Entscheidungen u. a.

wann in der Förderung von Unternehmerinteressen eine Gemeinnützigkeit liegt und ist auch hier mit Recht von dem Grundsatz der Parität ausgegangen. Dieser Grundsatz wird aber dann nicht als durchbrochen angesehen, wenn eine Industrie nach allgemeiner Auffassung besonders schutzbedürftig ist, so wenn die Erzeugnisse einer bestimmten Industrie an sich als dem Gemeinwohl nützlich anerkannt sind, die Industrie jedoch sich noch nicht oder nicht mehr allein erhalten kann[90]. Immer bleibt aber m. E. zu beachten, daß es sich hier um Ausnahmefälle handelt, deren Vorhandensein nur selten zu bejahen ist. Man wird leichter geneigt sein, ein solches besonderes Schutzbedürfnis dann anzunehmen, wenn die Förderung einer gesamten Industrie zugute kommt, da in diesem Falle keine unmittelbare Konkurrenz auf gleichem Gebiete vorhanden ist, die durch die Förderung eine Schädigung erleiden könnte; eine möglicherweise eintretende mittelbare Schädigung anderer Industrien wird aber durch das allgemein anerkannte Schutzbedürfnis des neuen Industriezweiges aufgewogen.

Dagegen kann eine Bestrebung zur Förderung eines Teiles einer bestimmten Industrie wohl nur in ganz außergewöhnlich gelagerten Fällen als gemeinnützig gelten, da hier fast immer damit eine Schädigung der Konkurrenz verbunden sein wird, die die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ausschließt[91].

Auch bei Organisationen, die auf einer anderen Stufe des Wirtschaftslebens stehen, tauchen gleiche Fragen auf. Zunächst fragt es sich, wieweit genossenschaftliche Organisationen als solche einen Anspruch auf Gemeinnützigkeit erheben können. Es ist schon darauf hingewiesen worden, daß nach heutiger Auffassung im Gegensatz zur germanisch-rechtlichen Anschauung das Genossenschaftswesen nicht als solches die Grundform gemeinnütziger Betätigung bildet.

---

[90] Der RFH. führt als Beispiel an: „als die deutsche optische Industrie im Werden war, wäre es eine gemeinnützige Tat gewesen, ihre materiellen Interessen, z. B. durch Zuführung von Aufträgen, Hebung der Ausfuhr usw. bis zu dem Zeitpunkt zu sichern, in dem diese Industrie auf eigenen Füßen stehen konnte." Vergl. RFH. Mroz, Kart. z. Verm.St.G. § 4 Abs. 1 Nr. 6 R. 23, wo demzufolge Unternehmungen, die der Förderung des Luftverkehrs dienen, regelmäßig als gemeinnützig angesehen werden. Vergl. auch unten S. 76 über den konservativen Grundzug der Gemeinnützigkeit.

[91] Nur in Fällen, in denen z. B. infolge örtlicher Abgrenzung eine Schädigung der Konkurrenz ausnahmsweise entfällt, kann u. U. eine Gemeinnützigkeit begründet sein; dies werden zumeist Fälle sein, in denen eine Behebung eines wirtschaftlichen Notstandes vorliegt; vergl. dazu unten S. 60.

Dies zeigt sich schon darin, daß in den Steuergesetzen (vergl. §4 KörpStG., § 2 Ziffer 2a Verm.StG.) Genossenschaften als Formen von Erwerbsgesellschaften aufgeführt sind. Mit Recht geht auch der Reichsfinananzhof[92] davon aus, daß grundsätzlich die bei der Gemeinnützigkeit zulässige Begrenzung auf einen beschränkten Personenkreis bei Genossenschaften nicht vorliege[93], vielmehr ihr Zweck, die treibende Kraft ihrer Gründung der privatwirtschaftliche und auf die Förderung der Privatwirtschaft der Genossen gerichtete Charakter sei[94].

Hier liegt der entscheidende Gesichtspunkt, wenn bei wirtschaftlichen Unternehmungen eine Begrenzung auf einen beschränkten Personenkreis zulässig ist. Nicht entscheidend ist es, daß die wirtschaftliche Fürsorge einem größeren Umkreis von Personen zustatten kommt; entscheidend für die Verneinung der Gemeinnützigkeit ist der Umstand, daß die einzelnen sich nur zur gemeinschaftlichen Erlangung eines für jeden einzelnen beabsichtigten Vorteils zusammengeschlossen haben, daß, mit anderen Worten, nur eine Organisierung der parallel laufenden Einzelinteressen stattgefunden hat. Gemeinnützigkeit verlangt aber ein nicht egoistisches selbstloses Handeln, so daß der Nutzen anderen als den handelnden Personen zugute kommen muß. Alle „Selbsthilfe"-Organisationen sind deshalb nicht gemeinnützig[95].

Nicht entscheidend ist dagegen, wie unten zu zeigen ist, die Rechtsform, in der das Unternehmen auftritt; so ist nicht etwa schon deshalb ein nicht-egoistisches Handeln zu bejahen, weil die

---

[92] Vergl. RFH. StW. 1929 Nr. 468 = RStBl. 1929 S. 248; RFH. StW. 1929 Nr. 913 = RStBl. 1929 S. 366 u. a.

[93] Vergl. für eine Lieferungs- und Einkaufsgenossenschaft des Handwerks e.G.m.b.H. RFH. RStBl. 1921 S. 371; für eine Einkaufsgenossenschaft m.b.H. von Kolonialwarenhändlern RFH. Morz. K. z. UmStG. 1919 § 3 Abs. 1 Nr. 3; Abs. 2 R. 2; dieselben Gründe bei einem Spar- und Darlehenskassenverein RFH. 8 S. 248.

[94] Allerdings sind auch Ausnahmen von diesem Grundsatz möglich und zwar in der Weise, daß der Zweck der wirtschaftlichen Förderung der Genossen als solcher hinter den im übrigen durch Satzung und tatsächliche Uebung gewährleisteten gemeinnützigen Zwecken der Genossenschaft derartig in den Hintergrund tritt, daß er nur als Mittel zur Erreichung dieser Zwecke erscheint. (Vergl. RFH. 22 S. 86.)

[95] Nur wenn eine umfassende Selbsthilfeorganisation der Gesamtheit entstehen würde, wäre eine Gemeinnützigkeit für diese zu bejahen; eine solche dürfte jedoch für wirtschaftliche Bestrebungen außerhalb der praktischen Möglichkeiten liegen. Immerhin beruht auf ähnlichen Grundlagen weitgehend die Gemeinnützigkeit staatlichen Handelns.

Form eines rechtsfähigen Vereines angenommen worden ist[96], der Nutzen demnach nicht den Mitgliedern, sondern der juristischen Person als solcher zugute komme. Eine solche, auf der juristischen Konstruktion fußende Auffassung ist bei der Frage der Gemeinnützigkeit, die es auf den Zweck einer Tätigkeit abstellt, nicht am Platze.

Von dem oben entwickelten Grundsatz aus ergibt sich zwangsläufig, daß Wohnungsbau-Gesellschaften[97], — Genossenschaften, Eigenheimbaugenossenschaften u. a. grundsätzlich nicht als gemeinnützig anerkannt werden können[98]. Auch Konsumvereine[99] sind deshalb nicht gemeinnützig, ebenso wie bei einem aus Groß-, Mittel-, Kleinkaufleuten und Handwerkern sich zusammensetzenden Rabatt-Sparverein[100] vom Reichsfinanzhof mit Recht die Gemeinnützigkeit versagt worden ist. Das gleiche gilt auch für Berufsvereine[101] sowie für wirtschaftliche Zusammenschlüsse von Berufsgenossen[102]. In

---

[96] Bedenklich deshalb, KG. JW. 1930 S. 1017 zu der Bundesratsverordnung betr. Sammelwesen; dagegen zutreffend in der Anm. Philipsborn.

[97] Vergl. aber auch die Sonderregelung bezgl. d. Förderung d. Kleinwohnungs- u. Siedlungswesens in den Durchf.Best.; hierzu Kraft, a. a. O. S. 401 f. auch RFH. RStBl. 1933 S. 18.

[98] Vergl. aber die Sonderregelung in der GemeinnützigkeitsVO. oben S. 14.

[99] Vergl. RFH. 20 S. 71; nicht begründet ist der Einwand Krafts, a. a. O. S. 369 gegen die für diese Entscheidung gegebene Begründung, die Durchsetzung der Bestrebungen der Konsumvereine würde zu einer Vernichtung des freien Handels in vielen Geschäftskreisen führen. Gerade dieses Argument zeigt, daß wegen Verletzung anderer schutzwürdiger Interessen kein Nutzen der Allgemeinheit vorliegt. Es ist nicht ersichtlich, weshalb, wie Kraft meint, derartige Erwägungen nur bei Eingriffen öffentlicher Körperschaften in den Wirtschaftsverkehr zulässig sein sollen. Bei der Frage der Gemeinnützigkeit gilt der Grundsatz der Parität staatlichen und privaten Handelns, d. h. eine Handlung wird nicht schon deshalb gemeinnützig, weil sie von einer staatlichen Stelle ausgeht.

[100] Der für die Interessen des Einzelhandels gegen die Konsumvereine, Warenhäuser und dergl. wirken wollte. RFH. 20 S. 308.

[101] Vergl. RFH. 18 S. 161, RFH. StW. 1932 Nr. 956 und die oben S. 51 angegebenen besonderen Befreiungsvorschriften.

[102] RFH. vom 20. 12. 1927 (Vergl. Kraft, a. a. O. S. 370) hat dagegen die Gemeinnützigkeit einer Handwerkergenossenschaft anerkannt. Die Begründung der Entscheidung geht davon aus, daß im Einzelfall keine Schädigung anderer Gewerbetreibender und auch keine Beschränkung auf die Förderung der Eigenwirtschaft der Genossen vorliege. Von diesen Feststellungen aus, gegen die allerdings Kraft, a. a. O. mit Recht Bedenken geltend macht, ist die Gemeinnützigkeit zutreffend bejaht worden. Einwandfrei RFH. RStBl. 1933 S. 17 betr. die Gemeinnützigkeit einer Vereinigung von Meiereiverbänden; eine solche wurde

allen diesen Fällen liegt auch nicht etwa eine nach § 8 Abs. 1 der Durchf.-Best. angängige Begrenzung auf einen nach beruflichen Merkmalen abgegrenzten Personenkreis vor; denn es fehlt an der für das Vorliegen der Gemeinnützigkeit zu verlangenden Selbstlosigkeit der Handlungsweise.

c) Sozialisierung, privatwirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand und sonstige privatwirtschaftliche Betätigung in Konkurrenz mit dem freien Handel.

In den bisher behandelten Fällen wirtschaftlicher Betätigung wurde die Gemeinnützigkeit deshalb verneint, weil „organisiertes eigennütziges Handeln" vorlag[103].

Das gleiche muß aber auch gelten gegenüber Bestrebungen, die auf eine Sozialisierung der Wirtschaft hinauslaufen[104] (z. B. durch staatliche oder gemeindliche Versorgung der Bevölkerung mit billigen Lebensmitteln); denn derartige Bestrebungen schneiden, wie der RFH. sich ausdrückt, ein volkswirtschaftliches Problem von weittragendster Bedeutung an, dessen Gegenstand die Ueberwindung oder mindestens weitgehende Abänderung der gegenwärtigen Wirtschaftsform ist. Damit stellen sich derartige Bewegungen in einen Gegensatz zu anderen schutzwürdigen Interessen, sodaß eine Bevorzugung durch Anerkennung der Gemeinnützigkeit ausscheidet. Unberührt bleibt aber die Möglichkeit, daß in Sonderfällen (Behebung wirtschaftlicher Notstände) auch solche Bestrebungen gemeinnützig sein können[105].

Besondere Bedeutung bei Prüfung der Gemeinnützigkeit hat auf materiellem Gebiet das Problem der privatwirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand. Gerade hier zeigt es sich deutlich, daß die Kreise staatlicher Betätigung nicht mit denen gemeinnützigen Handelns übereinzustimmen brauchen. Ebenso wie eine privatwirtschaftliche Betätigung, wenn sie von einer Privatperson ausgeübt wird, nicht gemeinnützig ist, so kann sie auch dann nicht als ge-

verneint, da für den Zusammenschluß der Landwirte zu Meiereiverbänden und auch wiederum für die Gründung der Vereinigung nicht das Gemeinwohl, sondern die Förderung des eigenwirtschaftlichen Interesses bestimmend war.

[103] Es müssen aber auch wirklich die Handelnden selbst und die durch die Tätigkeit begünstigten Personen zusammenfallen; eine solche Kongruenz besteht z. B. nicht zwischen einem Ausstellungsunternehmen und dem ausstellenden Gewerbetreibenden selbst (vergl. RFH. StW. 1933 Nr. 103).

[104] Vergl. RFH. 5 S. 195, 24 S. 120 ff.

[105] S. u. S. 60.

meinnützig anerkannt werden, wenn der Staat sich ihrer unterzieht. Denn an dem Charakter einer Tätigkeit wird grundsätzlich, wie schon ausgeführt, nichts dadurch geändert, daß sie von einer amtlichen Stelle vorgenommen wird. Immerhin ist zu beachten, daß wie stets bei Feststellung des Wesens der Gemeinnützigkeit, ein Wechsel allgemeiner Anschauungen und auch eine Aenderung gesetzlicher Grundlagen gerade hier von erheblichster Bedeutung sein kann. Es ist schon oben[106] klargestellt worden, daß die verfassungsmäßig vorgesehene Gemeinwirtschaft als gemeinnützig anzusehen ist; das gleiche könnte sich naturgemäß auch für eine in noch stärkerem Umfange eintretende privatwirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand ergeben. Bisher ist jedoch die Beteiligung der öffentlichen Hand an der Privatwirtschaft, wie sie sich namentlich in der Kriegs- und Nachkriegszeit herausgebildet und entwickelt hat, noch nicht gemeinnützig. Denn mit einer aus dem Gesichtspunkte der Gemeinnützigkeit erfolgenden Steuerbefreiung[107] würden die Finanzgerichte Stellung zu der volkswirtschaftlich-wirtschaftspolitisch äußerst streitigen Frage nehmen, ob eine Sozialisierung der Güter zweckmäßig ist. Eine solche Stellungnahme in einem noch nicht ausgetragenen Streit kommt aber, da durch den Eingriff der öffentlichen Hand beachtliche Belange eines von der herrschenden Staats- und Wirtschaftsordnung als bestehend vorausgesetzten und geschützten Bevölkerungsteiles benachteiligt oder zurückgesetzt werden, einem Steuergericht nicht zu. Mit Recht legt der Reichsfinanzhof[108] nur die gesetzlichen Entscheidungen zu der Frage der privatwirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand für eine Anerkennung der Gemeinnützigkeit zu Grunde und hält einen bloß verwaltungsmäßigen Eingriff der öffentlichen Körperschaft nicht für ausreichend; denn auch wenn die öffentliche Körperschaft bei ihren Maßnahmen davon ausgehe, daß der den Kleinhändlern zugefügte

---

[106] S. o. S. 26.

[107] Damit stimmt es auch überein, daß grundsätzlich Reich, Länder und Gemeinden nicht für ihre Hoheitsverwaltung, wohl aber für ihre privatwirtschaftliche Betätigung steuerpflichtig sind (vergl. im einzelnen Bühler, § 26). Die weitgehenden Ausnahmen von diesem Grundsatz, insbesondere die völlige Freistellung von der Vermögenssteuer, ändern hieran nichts.

[108] RFH. 5 S. 194, RStBl. 1921 S. 251, S. 368 (nicht gemeinnützig ein von einer Gemeinde zur Beseitigung der Arbeitslosigkeit und Behebung der Brennstoff- und Wohnungsnot eingerichteter Vertrieb von Torf und Baumaterialien zu Preisen, die unter denen des freien Handels liegen).

Schaden vom Standpunkt der Allgemeinheit aus mehr als aufgewogen werde durch einen unverhältnismäßig größeren Nutzen weiterer Bevölkerungskreise, so könne doch ein derartiges Eingreifen in die vom Gesetz zugelassene Form der gegenwärtigen Gestaltung der volkswirtschaftlichen Verhältnisse nicht als gemeinnützig anerkannt werden.

Derselbe Grundsatz des Schutzes gesetzlich zu schützender Interessen spielt auch sonst eine Rolle bei privatwirtschaftlicher Betätigung. Es ist schon oben[109] klargestellt worden, daß eine privatwirtschaftliche Betätigung meist wegen des mit ihr verfolgten Eigennutzes nicht als gemeinnützig anerkannt werden kann; aber auch dann, wenn ein solcher Nachweis nicht geführt werden kann, führt doch oft eine Schädigung sonstiger Interessen zur Verneinung der Gemeinnützigkeit. Solche Erwägungen haben z. B. den RFH.[110] dazu bewogen, einer gegen besonders niedriges Entgelt bewirkten Abgabe von Deputatkohlen, Lebensmitteln und Bedarfsgegenständen seitens einer Gewerkschaft an ihre Arbeiter und Angestellten die Gemeinnützigkeit u. a. mit der Begründung zu versagen, daß die billigere Beschaffung der Waren mit einer Unterbietung der Preise und Schädigung des freien Handels verknüpft sei. Die gleichen Erwägungen haben auch dazu geführt, einer Volksversicherungs-A.G. die Gemeinnützigkeit abzusprechen[111]; denn durch ihre billigen Tarife wolle die Gesellschaft weite Bevölkerungskreise an sich heranziehen und sei so in der Lage, diese von der Verbindung mit anderen Lebensversicherungsgesellschaften abzuhalten[112]. Erst recht ist deshalb mit zutreffenden Ausführungen einer Aktiengesellschaft, die die Volksversicherung und das allgemeine Lebensversicherungsgeschäft betrieb, die ausschließliche Gemeinnützigkeit versagt wor-

---

[109] S. o. S. 53.

[110] Vergl. RFH. 10 S. 144.

[111] Vergl. Kraft, a. a. O. S. 351 mit näheren Angaben.

[112] Von allgemeinem Interesse ist es, daß der RFH. dort in deutlicher Weise die gemeinnützige Tätigkeit nach gewöhnlichem Sprachgebrauch von einem steuerrechtlichen Begriff der Gemeinnützigkeit abgrenzt. Nach gewöhnlichem Sprachgebrauch liege eine gemeinnützige Betätigung vor, da die Gesellschaft durch niedrige Gestaltung ihrer Prämiensätze, namentlich die minderbemittelten Kreise einer Lebensversicherung zuführen wolle; jedem Volksgenossen stehe die Versicherung bei der Gesellschaft offen, die Tätigkeit der Gesellschaft sei zweifellos mit einer im politischen, sozialen und wirtschaftlichen Interesse erwünschten Anregung des Spartriebes verbunden. Trotzdem sei aus dem oben angegebenen Grunde der steuerrechtliche Begriff der Gemeinnützigkeit nicht erfüllt. Vergl. dazu unten S. 75.

den[113]; denn jedenfalls im allgemeinen Lebensversicherungsgeschäft trete die Aktiengesellschaft in freien Wettbewerb mit den steuerlich nicht begünstigten übrigen Lebensversicherungsunternehmen.

d) Behebung wirtschaftlicher Notstände, Förderung Minderbemittelter

Der vorstehend entwickelte Grundsatz, daß eine Schädigung einzelner Kreise zur Verneinung der Gemeinnützigkeit führt, erleidet eine Ausnahme dann, wenn die Schädigung durch einen überwiegenden Vorteil im allgemeinen Interesse ausgeglichen wird. Bei dieser Begünstigung muß es sich um einen dem allgemeinen Interesse unmittelbar zugute kommenden Vorteil handeln. Daß ein bloß einzelnen Kreisen zukommender Vorteil nicht genügt, erhellt ohne weiteres daraus, daß in den meisten Fällen mit einer Schädigung einzelner Gruppen auf der anderen Seite eine Besserstellung anderer Gruppen Hand in Hand geht; so kommt z. B. die durch die Tätigkeit der Konsumgenossenschaften erfolgende Schädigung des freien Handels auf der anderen Seite natürlich den Genossen zustatten. Diese, sozusagen auf gleicher Ebene liegende Ausgleichung kann noch nicht genügen, vielmehr muß die Begünstigung unmittelbar im Allgemeininteresse liegen. Eine solche Begünstigung wird dann anzunehmen sein, wenn durch die Tätigkeit eine Behebung wirtschaftlicher Notstände erfolgt.

Diese Behebung erlangt aber nur dann jene besondere Bedeutung, wenn der Notstand das Allgemeininteresse unmittelbar berührt. Gewiß wird ein Notstand zunächst meist einzelne Gruppen als solche ergreifen; dennoch wird durch eine Behebung eines solchen Notstandes das Gemeinwohl dann unmittelbar gefördert, wenn die Erhaltung gerade dieser Gruppen im Allgemeininteresse erforderlich ist, d. h. wenn die Verkümmerung dieser wirtschaftlichen Kräfte auf die Dauer nicht ohne schädliche Rückwirkung auf die Wohlfahrt des Ganzen bleiben kann[114]. Im Einzelfall wird es natur-

[113] RFH. Mroz. Kart. Z. KörperschStG. 1922 § 2 Nr. 5 R. 7.

[114] RFH. RStBl. 1930 S. 24; vergl. auch Kraft, a. a. O. S. 353, der mit Recht ausführt, daß unter diesen Umständen die lebensgefährliche Erkrankung eines Organes des Volkskörpers den ganzen Volkskörper in Gefahr bringe und schädige, und daß darum die Heilung eines solchen Organes der Gesundheit des ganzen Volkskörpers diene. Vergl. auch RFH. StW. 1933 Nr. 413 betr. Gemeinnützigkeit der Zentrallandschaften für die preuß. Staaten. Die Steuerpflicht ist mit Recht bejaht worden, da die Zentrallandschaft ihre Tätigkeit nicht auf diejenigen Landwirte beschränke, die sich tatsächlich in einer Notlage

gemäß Schwierigkeiten begegnen, welche Wirtschaftskräfte und wirtschaftlichen Gruppen in diesem Sinne als so schützenswert erscheinen, daß ihre Erhaltung im Allgemeininteresse erforderlich ist. Stets wird man hierbei von der historisch begründeten Einteilung der Volksgesamtheit in die Stände auszugehen haben[115] und wird außerdem die positiv-rechtliche Bewertung und Anerkennung der einzelnen Gruppen durch die Verfassungsbestimmungen[116] und die Gesamtheit der wirtschaftsrechtlichen Gesetze mit heranziehen müssen.

Auf ähnlichen Gedankengängen aufbauend hat der RFH.[117] eine gemeindliche Kindermilchanstalt dann für gemeinnützig erklärt, wenn sie alle Kreise der Bevölkerung eines Ortes, insbesondere auch jenen Teil der Bevölkerung, der wegen mangelnder Kaufkraft die im freien Handel geforderten hohen Preise nicht zu zahlen vermöge, mit einwandfreier Kindermilch versorge. Der Milchhandel im allgemeinen werde hierdurch nicht beeinträchtigt, da dieser das Bedürfnis der Allgemeinheit nach diesem einzelnen lebensnotwendigen Nahrungsmittel, das besonderen hygienischen Zwecken diene, in genügendem Maße nicht zu befriedigen vermöge, da er insbesondere den minderbemittelten Klassen diese Milch zu einem ihrer Kaufkraft angemessenen Preise nicht liefern könne[118]. In einer anderen Entscheidung wird im Anschluß an ältere Ausführungen klargestellt, daß gerade solche Milchversorgungsgesellschaften nur unter ganz besonderen Voraussetzungen als gemeinnützig angesehen werden können; diese seien dann nicht gegeben, wenn die dauernde Sicherstellung preiswerter und einwandfreier Milch auch für außerordentliche Zeiten durch Organisationen des freien Handels, Großmolkereien des freien Verkehrs erfolgen könne[119]. Bei einer entgegen-

befinden. Daß die gesamte Landwirtschaft sich in einer Notlage im Sinne der Vorschriften des § 2 Nr. 3c KörpStG. i. V. mit § 11 Nr. 2 Körpst.D.Vo. befinde, könne nicht unterstellt werden.

[115] Kraft, a. a. O. S. 353 rechnet die geschichtlich gewachsenen Stände und Berufsstände mit Recht hierzu.

[116] Hinzuweisen ist hierbei z. B. auf die verfassungsrechtliche Garantie der Erhaltung eines gesunden Mittelstandes.

[117] Vergl. RFH. 6 S. 240, RStBl. 1921 S. 331.

[118] Auch wenn in diesen Fällen möglicherweise doch eine Schädigung des freien Handels vorliegen würde, so würde sie jedenfalls in der oben angegebenen Weise durch die im Allgemeininteresse liegende Behebung eines wirtschaftlichen Notstandes aufgehoben werden.

[119] RFH. 24 S. 123, vergl. auch RFH. St.W. 1932 Nr. 211, wo ebenfalls für kommunale Milchversorgungsstellen nur im Sonderfalle des Notstandes eine Gemeinnützigkeit anerkannt wird.

gesetzten Auffassung würde man auch dazu kommen müssen, die Einrichtung von Stadtmühlen und Stadtbäckereien und den Vertrieb ihrer Erzeugnisse gleichfalls als ausschließlich gemeinnützig und steuerbegünstigt anzuerkennen. Das wäre der Weg zur Kommunisierung der Wirtschaft.

Gegenüber dieser grundsätzlich bedeutsamen Entscheidung, die eine Anerkennung der Gemeinnützigkeit auf besondere Ausnahmefälle begrenzt, spielen ältere Entscheidungen[120], die in weitergehendem Umfange eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit gewährten, keine Rolle; denn in diesen, aus den Nachkriegsjahren stammenden Entscheidungen war der wesentliche Gesichtspunkt, daß Gemeinnützigkeit sich grundsätzlich nicht mit der Schädigung anderer Kreise verträgt, noch nicht klar erkannt worden[121].

Es fragt sich weiter, ob etwa in der Förderung Minderbemittelter generell eine gemeinnützige Betätigung zu erblicken ist. Der RFH. hat in einigen Entscheidungen[122] einen Standpunkt eingenommen, der möglicherweise die Annahme rechtfertigen könnte, als sehe er ganz allgemein die Förderung Minderbemittelter als gemeinnützig an, ohne Rücksicht darauf, ob eine im Allgemeininteresse liegende Behebung eines wirtschaftlichen Notstandes vorliegt oder nicht. Nicht zutreffend erscheint es auch, wenn der RFH.[123] einen Unterschied macht zwischen Eingriffen in das Privatgewerbe, die durch öffentliche Körperschaften erfolgen, und sonstigen Betätigungen. Wie schon oben[124] ausgeführt, besteht ein solcher Gegensatz zu Eingriffen durch private Einrichtungen nicht. Wenn demgegenüber eingewandt wird, die Rückwirkung auf den freien Handel sei nicht als Zweck, sondern nur als Wirkung zu werten, so kann dem nicht beigetreten werden. Allerdings dürfen mehr zufällige, nebensächliche Begleiterscheinungen außer Betracht bleiben; um eine solche handelt es sich aber nicht bei einer allgemeinen Einschränkung des

[120] Vergl. RFH. 6 S. 41, RStBl. 1921 S. 287; auch RFH. 4 S. 142.

[121] Die beiden in der vorigen Anmerkung angegebenen Entscheidungen gehen auf das in dieser Weise zu stellende Problem überhaupt nicht ein; sie haben deshalb ohne Prüfung des Umstandes, ob eine Schädigung des freien Handels vorliegt oder nicht, eine mensa academica, einen eingetragenen Verein für alkoholfreie Erfrischungsräume, der eine Volksküche eingerichtet hatte, u. a. für gemeinnützig erklärt. Es kann dahingestellt bleiben, ob diese Entscheidungen nicht vielleicht trotzdem aus dem Gesichtspunkt der Behebung eines wirtschaftlichen Notstandes aufrecht erhalten werden können.

[122] Vergl. RFH. 5 S. 81, S. 123; 6 S. 32, S. 240.

[123] Vergl. RFH. 18 S. 49.

[124] S. o. S. 58.

freien Handels. Insbesondere kann es hier bei der Behandlung der objektiven Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nicht so sehr auf die Triebfeder des Handelns, auf die Zwecke als solche ankommen; maßgebend ist die objektive Wirkung, die in beiden Fällen in gleicher Weise zur Verneinung der Gemeinnützigkeit führt[125].

Es ist demnach die Förderung Minderbemittelter als solche nicht allgemein, sondern nur dann als gemeinnützig anzuerkennen, wenn eine in ihr liegende Schädigung des freien Handels oder sonstiger gesetzlich zu schützender Interessen in der oben angegebenen Weise durch Behebung eines wirtschaftlichen Notstandes wettgemacht wird[126].

B. Subjektive Seite

1. Gemeinsinn

Während in den bisherigen Ausführungen das Hauptgewicht auf die objektive Seite der Gemeinnützigkeit, d. h. auf die infolge einer Tätigkeit erfolgende Förderung des Gemeinwohles gelegt wurde, soll im folgenden auch die subjektive Seite behandelt werden, d. h. es soll die mit dem objektiv gemeinnützigen Erfolg verbundene Willensrichtung, der Gemeinsinn, aufgezeigt werden[127].

Grundsätzlich muß einem gemeinnützigen Erfolg auch der gemeinnützige Sinn entsprechen[128]. Für die Mehrzahl der Fälle wird eine solche Feststellung keinerlei Schwierigkeiten begegnen.

Oft ist überhaupt eine klare Scheidung zwischen der objektiven und der subjektiven Seite gar nicht möglich, da sich eine Würdigung der objektiven Seite nur durch ein Zurückgehen auf die Motive des Handelns gewinnen läßt. So verband sich z. B. in den Fällen, in denen Genossenschaften etc.[129] der gemeinnützige Charakter versagt

---

[125] Auch bei Eingriffen öffentlicher Körperschaften in das Privatgewerbe wird als Zweck meist nicht die Schädigung des freien Handels, sondern eine Unterstützung Minderbemittelter und dergl. erscheinen; trotzdem besteht kein Zweifel an der objektiven Schädigung des freien Handels.

[126] Sonst würden die Begriffe Mildtätigkeit und Gemeinnützigkeit vermengt.

[127] In der Rechtssprechung ist immer stärker der Nachdruck auf die subjektiven Voraussetzungen, d. h. auf die Beweggründe und Ziele der die Steuerfreiheit in Anspruch nehmenden Körperschaft gelegt worden. Vergl. RFH. StW. 1933 Nr. 104.

[128] RFH. RStBl. 1932 S. 970: „Gemeinsinn ist der Beweggrund, Gemeinwohl das bezweckte Ergebnis der Gemeinnützigkeit."

[129] Ein gleiches gilt z. B. auch für Land- und Stadtschaften. Ein Eingehen auf die Rechtssprechung des RFH. zur Gemeinnützigkeit

wurde, mit der Prüfung der objektiven Seite zugleich die Feststellung, daß der einzelne innerhalb der Personenmehrheit lediglich seine privatwirtschaftlichen Belange wahrnahm; die Genossenschaft als solche bezwecke deshalb in erster Linie die Förderung des Erwerbes und der Wirtschaft ihrer Mitglieder, wenn sie auch *mittelbar* volkswirtschaftliche und soziale Zwecke verfolge. Ein „zusammengefaßter Eigennutz" ist aber nicht gemeinnützig; in solchen Fällen kommt man demnach durch eine Klarlegung der subjektiven Seite dazu, objektiv das Vorliegen eines Gemeinwohles zu verneinen.

Eine schärfere Trennung zwischen der objektiven Seite und dem Gemeinsinn als der subjektiven ist dann möglich, wenn an sich eine Förderung des Gemeinwohles als Erfolg der Tätigkeit vorliegt, so z.B. bei der Unterhaltung einer Krankenanstalt. In diesem Falle bleibt dann zu prüfen, ob in subjektiver Hinsicht Gemeinsinn, d.h. eine altruistische Handlungsweise vorliegt; hier wird der Unterschied zwischen gemeinnützigen und gewerblichem Handeln besonders deutlich.

2. Zulässigkeit eines Gewinnstrebens

Auch in der steuerrechtlichen Rechtsprechung ist nicht stets eine reinliche Trennung zwischen Gemeinnützigkeit und Gewerblichkeit vorgenommen worden[130]. Allerdings ist es zuzugeben, daß ein die Gemeinnützigkeit ausschließender Eigennutz nicht schon bei jeglichem Gewinnstreben vorliegt. So schließt ein Unternehmergewinn bis zur Höhe einer mäßigen Verzinsung[131] Gemeinnützigkeit nicht aus; dies erklärt sich daraus, daß man in einer solchen Verzinsung noch keine eigennützige Betätigung, noch nicht eine Beteiligung am

---

öffentlicher Kreditanstalten erübrigt sich in diesem Zusammenhange; vergl. dazu Kraft, a.a.O. S. 394 und auch noch u. a. RFH. StW. 1933 Nr. 375, RFH. RStBl. 1933 S. 127; siehe auch die oben S. 35 wiedergegebene Bestimmung des § 11 KStDB.

[130] Vergl. Kraft, a.a.O. S. 364.

[131] Vergl. OVG. 67 S. 57; § 14 g. VO. über Gemeinnützigkeit und Mildtätigkeit bei der KapVerkSt. vom 22. 5. 31, RGBl. S. 265. Der Anteil am Reingewinn muß satzungsgemäß und tatsächlich auf eine Verzinsung von höchstens jährlich 5% der eingezahlten Kapitaleinlage beschränkt sein; es muß sichergestellt sein, daß sonstige Vermögensvorteile den Mitgliedern nicht zugewendet werden. Zu beachten bleibt, daß die Bestimmungen aus Zeiten eines verhältnismäßig hohen Zinsfußes (KörpStDB. 1926) stammen; in Zeiten eines besonders niedrigen Zinssatzes kann sich aus den Umständen des Einzelfalles ergeben, daß eine Anlage zu einer solchen Verzinsung eine eigennützige Tätigkeit bedeutet, da die Fixierung auf 5% keine Bindung für den Begriff der Gemeinnützigkeit hat.

Wirtschaftsleben erblicken kann[132]. Darüber hinaus ist ein Gewinnstreben nicht stets einer eigennützigen Tätigkeit gleichzusetzen; ist das Gewinnstreben nur darauf gerichtet, Einnahmen für die Betätigung des an sich gemeinnützigen Zweckes zu erzielen, so ist trotzdem eine Gemeinnützigkeit vorhanden, wenn auch eine Unmittelbarkeit insoweit nicht vorliegt[133].

Gemeinnützig ist deshalb trotz eines Gewinnstrebens eine Tätigkeit sicher auch dann noch, wenn der Gewinn nur dazu verwandt werden soll, eine Rücklage für die Betätigung der gemeinnützigen Zwecke zu bilden. Nicht ganz unbedenklich ist deshalb die öfters wiederkehrende Wendung[134], daß sich „aus der Ansammlung einer Rücklage" die Absicht einer Gewinnerzielung ergebe. Die in dieser allgemeinen Form aufgestellte Behauptung rührt aus einer Verwechslung der Begriffe „Geschäftsmäßigkeit" und „Gewerblichkeit" her.

3. Tatsächlich erzielter Gewinn

Da für die Frage des Gemeinsinnes lediglich das subjektive Moment als solches entscheidet, ist es auch unerheblich, wenn trotz eines uneigennützigen Bestrebens ein Gewinn erzielt wird[135]. In der Zulassung eines solchen Gewinnergebnisses wird man insbesondere dann weit gehen können, wenn der Gewinn lediglich dadurch zustande gekommen ist, daß in selbstloser Weise für den Betrieb unentgeltliche Kräfte, z. B. ehrenamtliches Personal, tätig geworden sind und deshalb die Selbstkosten geringer waren als in gewerblich geführten Unternehmungen. Aber auch diese in weitem Umfange zu-

---

[132] Wie Kraft, a. a. O. S. 365 mit Recht ausführt, wird das gleiche in ausdehnender Auslegung auch für Betriebe öffentlicher Körperschaften gelten können, wenn auch die Durchführungsbestimmungen nicht unmittelbar hierfür geschaffen sind.

[133] Vergl. unten S. 73. Die Gemeinnützigkeit eines Gesamtunternehmens trotz Gewinnstrebens einzelner Zweige hatte Bedeutung unter anderem für das frühere Umsatzsteuerrecht (vergl. RFH. 8 S. 339 ff.) und auch jetzt noch in gewissem Umfange für das Vermögenssteuerrecht.

[134] Vergl. z. B. OVG. 75 S. 252, 77 S. 237 u. a.

[135] Vergl. RFH. StW. 1932 Nr. 806. Bei Erzielung eines Gewinnes spricht allerdings, insbesondere bei unklaren Satzungsbestimmungen eine — widerlegbare — Vermutung dafür, daß der tatsächlich erzielte Gewinn auch beabsichtigt war. Bei nicht bloß ganz zufällig erzielten Gewinnen wird man deshalb insofern von einer „Umkehrung der Beweislast" sprechen dürfen, als der Steuerpflichtige auch noch besonders wird nachweisen müssen, daß trotz des erzielten Gewinnes eine eigennützige Tätigkeit vorliegt.

lässige Rücksichtnahme[136] darf an dem Grundsatz nichts ändern, daß bei einer Absicht, über die Selbstkosten hinaus Einnahmen zu erzielen, von einer Gemeinnützigkeit nicht mehr gesprochen werden kann.

Hingegen erscheint es zweifelhaft, ob, wie Kraft[137] annimmt, *regelmäßig* ein Merkmal des Eigennutzes darin zu erblicken sei, daß die Gegenleistungen nicht hinter dem Durchschnitt solcher Gegenleistungen zurückbleiben, wie sie von gleichgerichteten Erwerbsunternehmungen gefordert werden. Eine solche Voraussetzung ist für das Umsatzsteuerrecht (§ 3 Nr. 3 Umsatzsteuergesetz) für die Befreiung besonders aufgeführt. Es ist aber nicht zulässig, diese Sonderbestimmung auf andere Gebiete auszudehnen, m. E. nicht einmal auf die anderen Steuergesetze. Gerade das Umsatzsteuerrecht hat lange Zeit — bis zur Neuregelung der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit im Jahre 1930 — eine Sonderstellung eingenommen, indem es von jeher eine Unmittelbarkeit verlangte, sodaß allgemeine Rückschlüsse nicht angängig sind.

Grundsätzlich bleibt es deshalb, wenn die sonstigen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit erfüllt sind, dabei, daß die absolute Höhe der verlangten Entgelte keine Rolle spielt, wenn sie nur die Selbstkosten nicht übersteigen. Immerhin kann es Kraft zugegeben werden, daß oft in der absoluten Höhe ein Merkmal des Eigennutzes zu erblicken ist.

4. Umfang des Gewinnes

Ebenso wie demnach nicht jedes Gewinnstreben einer Gemeinnützigkeit entgegensteht, so kann aber auch der Eigennutz sich in anderer Form als in einem Erstreben eines *Gewinnes* d. h. der Erlangung eines unmittelbaren „Plus" äußern. Denn Eigennutz liegt auch in der Erstrebung einer wirtschaftlichen Ersparung[138], deshalb sind Maßnahmen zur Verbilligung von Ausgaben, zur Verteilung von Risiken, zur gemeinsamen Berufsvertretung etc.[139] nicht gemein-

[136] Die u. a. damit zu begründen ist, daß in solchen Fällen erhebliche Rücklagen notwendig sind, da meist mit der Gefahr eines Fortfalls der ehrenamtlichen Kräfte zu rechnen ist, die Sicherung einer Fortführung des Unternehmens der Gemeinnützigkeit nicht entgegensteht.

[137] a. a. O. S. 366 mit Bezugnahme auf Rechtsprechung.

[138] Eine solche Maßnahme fällt unter den Begriff des Gewinnes in wirtschaftlichem Sinne.

[139] Für nichtwirtschaftliche Berufsverbände sehen die Steuergesetze, wie schon ausgeführt, besondere Befreiungsvorschriften vor, dagegen sind wirtschaftliche Berufsvertretungen steuerpflichtig.

nützig, wenn die Tätigkeit des Unternehmens den Interessen der Mitglieder zugute kommen soll. Hierunter fallen insbesondere Privatversicherungsvereine [140], Selbsthilfeorganisationen der Wirtschaft und des Handels [141], genossenschaftliche Bildungen aller Art [142] (Einkaufs-, Lieferungsgenossenschaften etc.). Aus einer gleichen Erwägung heraus sind auch Hilfsorganisationen wirtschaftlicher Unternehmen [143] oft jedenfalls wegen Fehlens eines Gemeinsinnes nicht als gemeinnützig anzuerkennen [144]; denn diese Unternehmen bezwekken in der Regel die Erhaltung der Arbeitskraft der Angestellten und dienen auf diese Weise den eigennützigen Zwecken des betreffenden Unternehmers [145].

5. Rechtsform des Unternehmens

Die Rechtsform, in der ein Unternehmen betrieben wird, ist gleichgültig für die Erkenntnis des Gemeinsinnes; denn in jeder Form kann eine selbstlose Tätigkeit vorliegen.

Zweifel begegnen dann, wenn eine Einzelperson für sich das Privileg der Gemeinnützigkeit in Anspruch nehmen will. Aus dem Gedanken heraus, daß das Handeln einer Privatperson in der allgemeinen Privatwirtschaft grundsätzlich als eigennützige Tätigkeit anzusehen ist, bedarf es besonderer Umstände, um ein von einer Einzelperson betriebenes Unternehmen als gemeinnützig anzusehen. Denn wenn eine Einzelperson sich selbstlos betätigen will, so wird dies vornehmlich in der Form der Mildtätigkeit oder Wohltätigkeit, d. h. durch unmittelbare Aufopferung von materiellen Gütern oder durch unentgeltliche Dienste geschehen. Dagegen ist es eine Ausnahme, wenn eine Privatperson gemeinnützig wirken will.

---

[140] Vergl. u. a. RFH. 7 S. 202; dies gilt zumal bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit.

[141] Vergl. RFH. 25 S. 284 betr. eine Organisation zur Vermittlung des Zahlungsausgleiches zwischen Verkäufern und Käufern auf einem städtischen Schlacht- und Viehhof, Konsumvereine etc.

[142] Vergl. RFH. RStBl. 1929 S. 248. Gerade Bau- und Wohnungsgenossenschaften bezeichneten sich im täglichen Leben oft als gemeinnützig, ohne daß bei einer näheren Prüfung die rechtlichen Voraussetzungen erfüllt waren; vergl. auch oben S. 14.

[143] Gedacht ist z. B. an Erholungsheime für die Angestellten eines Unternehmens etc.

[144] Meist wird es bei ihnen auch schon an der notwendigen Förderung der Allgemeinheit fehlen.

[145] Betriebswohlfahrtseinrichtungen sind deshalb nicht gemeinnützig, mögen sie auch wohltätig oder mildtätig sein.

Wenn nämlich der Leiter einer ihm gehörigen Pflegeanstalt hohe Entnahmen aus der Anstalt bezieht oder in sonstiger Weise Vorteile aus dem Anstaltsbetrieb gewinnt [146], dann ist davon auszugehen, daß er den Betrieb in seinem privatwirtschaftlichen Interesse zum Verdienste seines Lebensunterhaltes führt [147].

Diese praktisch bedeutsamen Einschränkungen ändern jedoch nichts an dem oben angegebenen Grundsatz. So kann eine gemeinnützige Betätigung in jeder Rechtsform, insbesondere auch in den Gesellschaftsformen des Handelsrechts (AG. [148], G.m.b.H. u. a.) auftreten. Ebenso wie die Tätigkeit der Einzelperson legt aber auch die Rechtsform der Genossenschaft die Vermutung einer eigennützigen Tätigkeit nahe. Nur dann, wenn ausnahmsweise die wirtschaftliche Förderung der Genossen hinter den durch Satzung und tatsächliche Uebung gewährleisteten gemeinnützigen Zwecken der Genossenschaft derartig in den Hintergrund tritt, daß sie nur als Mittel zur Erreichung dieser Zwecke erscheint, kann in der Form einer Genossenschaft eine gemeinnützige Tätigkeit betrieben werden [149].

Andererseits braucht auch eine Stiftung, selbst eine sogenannte milde Stiftung, nicht notwendig gemeinnützig tätig zu sein. So ist

---

[146] So z. B. durch übermäßig hohe Verzinsung eines von ihm persönlich dem etwa als Sondervermögen abgespaltenen Unternehmen gegebenen Darlehens. Ob in der Bewilligung eines Gehaltes für einen in seinem eigenen Betrieb in irgendeiner Form tätigen „wirtschaftlichen Inhaber" in diesem Sinne ein Vorteil liegt, kann nur von Fall zu Fall entschieden werden. Es ist dann zu verneinen, wenn sich aus einer Gegenüberstellung des Gehaltes und des den Inhaber weiterhin gehörigen Sondervermögens ergibt, daß für ihn keine Vermehrung seiner wirtschaftlichen Werte eintritt, stets aber dann zu bejahen, wenn durch ein solches Gehalt nur ein erzielter Gewinn verdeckt werden soll.

[147] Von der insbesondere im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Auslegung aus sind den obigen Ausführungen auch die Fälle gleichzustellen, in denen die Einzelperson nicht eine Abzweigung in Form eines steuerlichen Sondervermögens vorgenommen hat, sondern in denen eine selbständige juristische Persönlichkeit errichtet wurde, die wirtschaftlich der Einzelperson „gehört". Hier ist m. B. eine weitgehende Anwendung der sogenannten Identitätstheorie am Platze.

[148] Vergl. RFH. RStBl. 1929 S. 493.

[149] Vergl. RFH. 22 S. 86. Zutreffend die grundsätzliche Auffassung des RFH. StW. 1932 S. 569: Bei Prüfung der Frage, ob eine Genossenschaft ausschließlich gemeinnützig ist, kommt es nicht darauf an, ob die Genossenschaft in ihren Auswirkungen in irgendeiner Weise gemeinnützig ist, sondern darauf, ob die Förderung des gemeinen Nutzens die treibende Kraft bei Gründung der Genossenschaft gewesen ist und das Ziel ihrer Tätigkeit ist.

zunächst eine Stiftung dann nicht gemeinnützig, wenn zu ihren Aufgaben privatwirtschaftliche Zwecke gehören, wie die Aufrechterhaltung und Stärkung wirtschaftlicher Betriebe[150]. Weiter sind auch Familienstiftungen meist nicht als gemeinnützig anzusehen. Denn wenn sie auch durch die Gewährung von unentgeltlichen Zuwendungen oft mildtätige Zwecke erfüllen, so ist doch eine Gemeinnützigkeit wegen der unzulässigen Beschränkung auf einen zu engen Personenkreis nicht vorhanden[151].

Auch die Tatsache allein, daß ein vom Staate geschaffener Zwangsverband mit Beitrittszwang vorliegt (so bei öffentlich-rechtlichen Genossenschaften), spricht noch nicht entscheidend für eine Steuerbefreiung, da trotzdem der Wille des einzelnen Vereinsmitgliedes entscheidend bleibt[152].

6. Ermittlung des Gemeinsinnes

In diesem Zusammenhange erhebt sich die Frage, bei welchem Organ der hauptsächlich in Betracht kommenden juristischen Personen der Gemeinsinn vorhanden sein muß. Auch hier ist wieder weitgehend eine wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten. Maßgebend ist das für die Willensbildung der juristischen Person zuständige Organ, d. h. bei Aktiengesellschaften die Generalversammlung, bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung die Gesellschafterversammlung, bei Vereinen die Mitgliederversammlung usw. Zweifelhaft ist es jedoch, ob die zu erfordernde gemeinnützige Gesinnung ebenso wie sonstige Rechtsgeschäfte nur eine bestimmte Mehrheit der das Organ bildenden natürlichen oder juristischen Personen verlangt, d. h. ob diese Gesinnung sich in gleicher Weise dokumentiert wie von dem Organ vorzunehmende Rechtsgeschäfte. Diese Frage ist

---

[150] Vergl. RFH. Mroz. Kart. z. KörpSt. § 9 Nr. 7 R. 17.

[151] Werden nur teilweise von der Stiftung Leistungen vorgenommen, die auf einen zu engen Personenkreis beschränkt sind, so liegt jedenfalls keine ausschließliche Gemeinnützigkeit vor. Dagegen bleibt die ausschließliche Gemeinnützigkeit einer im übrigen gemeinnützigen Stiftung bestehen, auch wenn die zuständige staatliche Stelle die Stiftung nur mit der Auflage genehmigt, daß an Verwandte des Stifters Abfindungssummen bezw. jährliche Renten gezahlt werden; denn eine solche Auflage berührt nicht die Zwecke der Stiftung, sondern nur die Höhe des für die Stiftungszwecke zur Verfügung stehenden Vermögens bezw. die Erträgnisse aus dem Stiftungsvermögen (vergl. RFH. StW. 1933 Nr. 258).

[152] Vergl. RFH. StW. 1933 Nr. 104; entgegengesetzt z. T. RFH. Bd. 10 S. 341.

nicht ohne weiteres eindeutig zu entscheiden. Zu weit dürfte es gehen, wenn Kraft [153] allgemein Einmütigkeit der in der Gesellschaft zusammengeschlossenen Personen verlangt. Denn auch die Bekundung einer Gesinnung ist analog anderen Willensäußerungen juristischer Personen zu beurteilen, unterliegt also grundsätzlich den gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen über die Willensbildung juristischer Personen. Die Auffassung Krafts läßt auch allzusehr außer Acht, daß zwischen dem Willen der juristischen Person als solcher und dem ihrer Mitglieder zu scheiden ist, wenn auch — speziell im Steuerrecht — weitgehend darauf Rücksicht genommen werden kann, daß wirtschaftlich, trotz Begründung einer selbständigen juristischen Persönlichkeit, nicht stets eine solche scharfe Trennung vorgenommen werden muß.

Eine Gleichstellung wird dann gerechtfertigt sein, wenn der Begründung der juristischen Persönlichkeit lediglich formalrechtliche Bedeutung zukommt, wie es häufig bei Schaffung einer G.m.b.H. vorkommt.

Im Ergebnis wird die hier vertretene Auffassung von der Anschauung Krafts deshalb nicht so erheblich abweichen, da auch dieser, trotz der grundsätzlich verlangten Einmütigkeit, „ein Quäntchen Eigennutz" oder ein nicht selbstloses Motiv eines im Verhältnis zum Ganzen ganz unbedeutenden und vom Ganzen gewissermaßen zugedeckten und überschatteten Teiles der „Unternehmensträger" für unschädlich hält. M. E. ist jedoch umgekehrt auch im Steuerrecht von dem Grundsatz auszugehen, daß die Selbständigkeit einer juristischen Persönlichkeit zu respektieren ist.

Besondere Bedeutung erlangen diese Fragen vornehmlich bei Prüfung der Gemeinnützigkeit wirtschaftlicher Betätigungen und auch dann meist nur, wenn sich heterogene Persönlichkeiten zu gemeinschaftlichem Handeln zusammengeschlossen haben [154], so insbesondere

---

[153] Vergl. Kraft, a. a. O. S. 385; auch die ständig wiederkehrende Formulierung des RFH., die Ziele einer G.m.b.H. wie jeder Personenvereinigung werden durch die Absichten der Gesellschafter bestimmt (vergl. u. a. RFH. StW. 1933 Nr. 257) ist nicht ganz unbedenklich.

[154] Wie z. B. bei einer vom RFH. (StW. 1933 Nr. 257) behandelten Kraftverkehrsgesellschaft, der 15 Stadt- und Landgemeinden, 2 Gutsbezirke, eine Aktiengesellschaft und 41 natürliche Personen (Gewerbetreibende) angehörten. Der RFH. hat in diesem Falle mit Recht eine Gemeinnützigkeit versagt, weil die G.m.b.H. von der Mehrheit ihrer Gesellschafter wenigstens zu einem gewissen Teile die Zuwendung besonderer Vorteile an diese Gesellschafter als Zielsetzung erhalte.

bei gemischt-wirtschaftlichen Unternehmungen. Bei nichtwirtschaftlichen Unternehmungen dagegen wird eine Durchbrechung des Grundsatzes, die juristische Verselbständigung auch steuerlich zu beachten, selten gerechtfertigt sein, da in diesen Fällen der Zweck, den der einzelne mit seinem Beitritt zu der Organisation verfolgt, hinter den Zweck der juristischen Persönlichkeit zurücktreten wird, der Schwerpunkt auch tatsächlich bei der juristischen Persönlichkeit liegt; denn die nichtwirtschaftlichen Zwecke von Stiftungen, Vereinen etc. erscheinen gegenüber den von Privatpersonen in ihrer privatwirtschaftlichen Betätigung verfolgten Zielen als ein aliud. Bei wirtschaftlichen Zwecken liegt dagegen ein Zusammenfallen der Motive der Gründer und Mitglieder der selbständigen Rechtspersönlichkeit mit den Zwecken dieser Rechtspersönlichkeit selbst deshalb viel näher, da der einzelne in dem Zusammenschluß nur seine eigenen Wirtschaftszwecke verfolgt [155].

7. Ausschließlichkeit des Motives

Wie schon betont, muß der Gemeinsinn als treibende Kraft zu der Verfolgung objektiv gemeinnütziger Zwecke hinzukommen, es genügt nicht, wenn trotz eigennütziger Motive dennoch eine Förderung des Gemeinwohles erreicht wird. Aber es reicht auch nicht aus, wenn ein uneigennütziges Motiv nur neben sonstigen richtunggebenden oder sogar vorherrschenden Motiven vorhanden ist. So wird naturgemäß der Steuerpflichtige in vielen Fällen einwenden, daß er den für das Gemeinwohl eingetretenen Nutzen *auch* bezweckt habe [156], er wird dies insbesondere dann einwenden, wenn er mit seiner im Grunde eigennützigen Tätigkeit zugleich in gewissem Umfange gemeinnützige Staatsaufgaben ersetzt [157]. Trotzdem bleibt aber

---

[155] Zutreffend RFH. StW. 1932 Nr. 161: da die an einer G.m.b.H. beteiligten Industriefirmen das Wasser für ihre eigenen Betriebe verwenden und damit um des Erwerbes willen tätig sind, sei keine ausschließliche Gemeinnützigkeit vorhanden, auch wenn die Stadt bei ihrer Beteiligung an dem Unternehmen ausschließlich an das allgemeine Wohl gedacht habe. Wenn die Mehrheit der Gesellschafter Industriefirmen seien, spreche eine Vermutung gegen die ausschließliche Gemeinnützigkeit der G.m.b.H.

[156] Vergl. z. B. RFH. 22 S. 86.

[157] So wenn z. B. private Dampfkesselüberwachungsvereine die notwendigen Prüfungsarbeiten bei ihren Mitgliedern vornehmen, die erwarten, daß diese Arbeiten billiger und mit geringerer Behinderung der Betriebe ausgeführt werden, als wenn die Arbeiten durch die Organe des Staates vorgenommen werden. Vergl. RFH. RStBl. 1929

der eine Gemeinnützigkeit ausschließende eigennützige Zweck bestehen und wird auch durch daneben verfolgte altruistische Zwecke nicht aus dem Wege geschaffen [158].

C. Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit

In den Steuergesetzen [159] wird neben der Gemeinnützigkeit als solcher eine besondere Ausschließlichkeit verlangt [160]. Man könnte zweifeln, ob damit eine besondere Voraussetzung aufgestellt wird; denn da ein Unternehmen nur dann gemeinnützig ist, wenn es dem gemeinen Nutzen dient, so ist damit eigentlich schon verlangt, daß neben dieser Förderung des Allgemeinwohles keine eigennützigen Zwecke verfolgt werden. Immerhin ist die verlangte Ausschließlichkeit als eine Intensivierung der Erfordernisse aufzufassen [161]; der

S. 493, RFH. 1928 S. 346 (keine Gemeinnützigkeit, obwohl die Regierung in diesem Falle dem Dampfkesselüberwachungsverein ausdrücklich Verwaltungsaufgaben übertragen hatte).

[158] So liegt z. B. in der idealen Berufsauffassung der freien Berufe sicher ein altruistisches Moment, das es angezeigt erscheinen läßt, sie nicht als „Gewerbe" im üblichen Sinne zu kennzeichnen. Trotzdem ist die Tätigkeit eines Arztes oder eines Rechtsanwaltes nicht als gemeinnützig anzuerkennen, mögen diese auch einen Dienst an der Volksgesundheit oder Rechtspflege leisten (vergl. RFH. RStBl. 1928 S. 116, wo eine von einem Arzte betriebene Privatklinik nicht als gemeinnützig anerkannt wurde). Vergl. auch RFH. RStBl. 1933 S. 281 darüber, daß Privatkrankenanstalten (Wöchnerinnenheime) keine ausschließlich gemeinnützigen Unternehmungen seien. Eine von einem Arzt betriebene Krankenanstalt kann dann ausschließlich gemeinnützig sein, wenn sie lediglich Forschungszwecken dient.

[159] (§ 4 Abs. 1 Nr. 6 VermStG., § 9 Abs. 1 Nr. 7 KörpStG., § 4 Abs. 1c KVStG., § 3 Nr. 3 UStG.). Auch wird der Begriff der ausschließlichen Gemeinnützigkeit in den Durchführungsbestimmungen zu den einzelnen Gesetzen übereinstimmend festgelegt (vergl. §§ 46—49, 51 RBewVSt. DB. 1931, §§ 6—9, 16 KStDV. § 14b—14e. 14g KVAB., § 29—30, 32 USTDB.). Man kann insoweit von einem objektiven Begriff der ausschließlichen Gemeinnützigkeit sprechen (vergl. RFH. RStBl. 1933 S. 281). Anders auf sonstigen Gebieten (z. B. § 180 HGB.).

[160] Vergl. Evers, a. a. O. § 9 Anm. 41 ff.

[161] Vergl. z. B. RFH. StW. 1932 Nr. 212: wenn auch die Leistungen eines Verkehrs- und Kurvereines, die durch die Kurtaxe abgegolten würden, teilweise gemeinnützig seien, so fehle dem Zwecke des Unternehmens doch das gesetzliche Merkmal der Ausschließlichkeit. Abgesehen davon, daß die Gemeindeverwaltung mit dem Kurbetrieb auch eigenwirtschaftliche Zwecke verfolge, dienten die den Kurgästen dargebotenen Leistungen zum Teil der Geselligkeit und Zerstreuung. Vergl. auch RFH. StW. 1932 Nr. 676 betr. Verabreichung alkoholfreier Getränke im Erfrischungsraum eines Justizgebäudes.

RFH.[162] führt mit Recht aus, daß immerhin trotz der Ausschließlichkeit bei der Beurteilung des Charakters eines satzungsmäßigen Zweckes über die Möglichkeit des Hineinfließens selbstsüchtiger Beweggründe nach Lage des Falles hinweggesehen werden könne. Es sei sehr schwer, in das Innere eines Stifters zu blicken und festzustellen, ob er sich bei der Errichtung einer Stiftung völlig frei von menschlicher Eitelkeit, halbeingestandenen Nützlichkeitserwägungen und dergl. gefühlt habe. Weise aber eine Stiftungssatzung mehrere Zweckbestimmungen auf, von denen eine oder mehrere offensichtlich nicht gemeinnützig seien, so stehe das Wort „ausschließlich" einer Gemeinnützigkeit entgegen[163].

Diese ausschließliche Gemeinnützigkeit muß satzungsgemäß festgelegt sein, insbesondere müssen sich aus der Satzung konkret die im einzelnen verfolgten Zwecke ergeben[164]; ferner muß auch bei Zweckvermögen für den Fall des Erlöschens oder der Auflösung die Verwendung zu gemeinnützigen Zwecken sichergestellt sein[165].

Es ist schon oben angeführt worden, daß in den Steuergesetzen nur eine „unmittelbare" Gemeinnützigkeit eine Befreiung nach sich zieht. Durch dieses Erfordernis wird demnach entscheidendes Gewicht auf die mit einer Tätigkeit verfolgten nächsten Ziele gelegt[166]; es genügt nicht, daß letzten Endes eine Tätigkeit gemeinnützigen Zwecken zugute kommt. Keine Unmittelbarkeit der Gemeinnützigkeit ist deshalb dann gegeben, wenn jemand nur einem anderen die Möglichkeit gibt, gemeinnützig tätig zu sein[167], ebenso wie ein an sich gemeinnütziges Unternehmen mit einem gewerblichen Neben-

---

[162] RFH. StW. 1933 Nr. 148 unter Verweisung auf ältere Entscheidungen (RFH. 20 S. 70, 27 S. 299).

[163] Vergl. RFH. StW. 1933 Nr. 376: die Landesbank einer Provinz ist nicht ausschließlich gemeinnützig, weil sie neben Kreditverbilligungszwecken weitgehend besondere Erwerbszwecke verfolgt, mag hierbei auch die Absicht obwalten, durch teilweise Gewinnausschüttung die Lasten des Provinzialverbandes und der sonstigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften auf dem Gebiete der Wohlfahrtspflege nach Möglichkeit zu erleichtern. S. a. § 51 Abs. 3 Reichsbew. VermStG. DB. 1931 RGBl. S. 262.

[164] RFH. StW. 1933 Nr. 71: es genügt nicht, daß die Gesellschaft sich selbst oder ihre Zwecke als gemeinnützig bezeichnet; vergl. auch KGJW. 1933 S. 1465.

[165] Vergl. RFH. StW. 1932 Nr. 305: eine bindende Festlegung ist erforderlich.

[166] Vergl. oben S. 49 auch Kraft, a. a. O. S. 390 ff.

[167] Vergl. RFHJW. 1933 S. 1907; unzutreffend in der Anm. Runge (es genügt gerade nicht, daß die Leistungen auf dem Umwege über einen anderen den Leistungsempfängern zugute kommen).

betrieb, dessen Ueberschüsse zu gemeinnützigen Zwecken Verwendung finden sollen, nicht unmittelbar gemeinnützig tätig wird[168].

Dieses Erfordernis der Unmittelbarkeit steht auch einer Anwendung der steuerrechtlichen Organtheorie[169] in diesem Zusammenhange entgegen[170].

[168] Vergl. dazu oben S. 11 mit der durch die NotVO. vom 1. 12. 1930 überholten Judikatur; s. ferner u. a. RFH. StW. 1932 Nr. 202, Nr. 13, RFH. RStBl. 1933 S. 127 (Zentrallandschaft nicht unmittelbar gemeinnützig).

[169] Vergl. dazu u. a. Herzfeld, a. a. O. S. 480 ff.

[170] S. RFH. RStBl. 1929 S. 446 (die subjektive Steuerpflicht des Organes kann nicht abhängig gemacht werden von den Eigenschaften des Dienstherrn, z. B. einer gemeinnützigen Personenvereinigung); vergl. aber auch KGJW. 1933 S. 1465. (Ein rechtsfähiger Unterstützungsverein, der sich vertraglich zur Erfüllung seiner Zwecke derart an eine Versicherungsgesellschaft gebunden hat, daß er nur eine Einrichtung darstellt, die der Versicherungsgesellschaft Kunden neu zuführt und erhält, ist nicht gemeinnützig.)

VI. Bedeutung der steuerrechtlichen Ergebnisse im allgemeinen Recht, Grundzug der Gemeinnützigkeit

Es ist in den bisherigen Ausführungen aufgezeigt worden, welche Bedeutung die steuerrechtliche Rechtssprechung für die Erkenntnis des Gemeinnützigkeitsbegriffes erlangt hat.

Wenn es auch nicht verkannt werden soll, daß ein einheitlicher Begriff im ganzen Rechtssystem heute noch nicht gewonnen werden kann [171], so besteht doch die Möglichkeit, auf Grund dieser Darlegungen nützliche Schlüsse auch für sonstige Rechtsgebiete zu ziehen.

Ein solcher Rückschluß aus dem Steuerrecht auf das allgemeine Recht dürfte hier zulässig sein. Denn trotz seiner Jugend ist gerade das Steuerrecht weitgehend in der Lage, befruchtend auf das sonstige Recht einzuwirken. Ebenso wie dies wegen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts in erheblichem Umfange für das Handelsrecht gilt, in der gleichen Weise muß es auch für die Entwicklung von Begriffen wie dem der Gemeinnützigkeit zutreffen. Denn das Recht der Steuern ist für derartige Begriffe, die eine Privilegierung in sich schließen, infolge der strengen Abgrenzung der in ihm vorgesehenen Befreiungsgründe richtunggebend.

Von allgemeiner Bedeutung aus der Darstellung des Gemeinnützigkeitsbegriffes ist sicherlich der Grundsatz der Gleichberechtigung sämtlicher vom Staate geschützter Interessen, der u. a. zur Verneinung der Gemeinnützigkeit genossenschaftlicher Bestrebungen, von Sozialisierungsmaßnahmen sowie einer Betätigung der öffentlichen Hand geführt hat. Allgemeingültig dürfte auch die Erwägung

[171] Vergl. insbesondere die weite Auslegung des Begriffes im § 180 HGB. (Düringer-Hachenburg-Flechtheim, a. a. O. § 180 Anm. 4aa; Staub-Pinner, a. a. O. § 180 Anm. 4); Kraft, a. a. O. S. 318 f.

sein, daß zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit eine positive Bewertung erforderlich ist, die die Allgemeinheit oder ein von ihr zugelassener engerer Kreis abzugeben hat. Zweifelhaft erscheint es jedoch, ob die obigen Ausführungen über die Versagung der Gemeinnützigkeit [172] für neu auftretende Bestrebungen in vollem Umfange für das allgemeine Recht Geltung beanspruchen können.

Immerhin hat der konservative Grundzug der Gemeinnützigkeit, der sich aus den obigen Ausführungen ergibt, auch allgemeine Bedeutung für die Auslegung in sämtlichen Rechtsgebieten.

[172] S. o. S. 41.

Literatur

v. Amira: Grundriß des germanischen Rechts, 3. Aufl. Straßburg 1913.

Anschütz: Kommentar zur Reichsverfassung, 3. Bearb. Berlin 1929.

Baumbach: Das gesamte Wettbewerbsrecht, 3. Aufl. Berlin 1933.

Becher: Wettbewerbsrecht. Berlin 1928.

Bergenthal: Reichs- und Preußisches Verwaltungsblatt 29, 343.

Binder: Die Probleme der juristischen Persönlichkeit. Leipzig 1907.

Brunner: Deutsche Rechtsgeschichte, 2. Aufl. Leipzig 1906, Bd. I.

v. Breunig-v. Lewinski: Kommentar über das Gesetz über das Reichsnotopfer. Berlin 1921.

v. Bülow-Fastenau: Gesetz betr. Bildung von Wassergenossenschaften. Berlin 1879.

Burckhard: Zur Lehre vom öffentlichen Gut in Grünhuts Zeitschrift 15, 611.

Bühler: Lehrbuch des Steuerrechts. I. Allgemeines Steuerrecht. Berlin 1927.

Callmann: Der unlautere Wettbewerb, Komm. Mannheim 1929.

Dersch: im Jahrbuch f. d. gesamte Krankenhauswesen 1932, Bd. I 2. Teil. Berlin 1933.

Dersch-Volkmar: Arbeitsgerichtsgesetz 4. Aufl. Mannheim 1931.

Drews-Lassar-Brecht-Falck: Kommentar zum Polizeiverwaltungsgesetz. Berlin 1932.

Düringer-Hachenburg: Kommentar zum HGB. 1. Bd. 1930. 3. Aufl.

Elster: im Handwörterbuch der Rechtswissenschaft v. Stier-Somlo-Elster. 1927, 4. Bd.

Evers: Körperschaftssteuergesetz Berlin 1926.

Fleiner: Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts 5. Aufl. 1928.

Förster-Eccius: Preußisches Privatrecht. 7. Aufl. Berlin.

Friedlaender-Nipperday: Die Grundrechte und Grundpflichten der Reichsverfassung. Berlin 1930, Art. 156.

Friedrichs: Polizeiverwaltungsgesetz. Berlin 1932.

Fuld: Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht. 1917 S. 206.

Gebhardt: Kommentar zur Reichsverfassung. 1932.

Gieseke: Die Rechtsverhältnisse der gemeinwirtschaftlichen Organisationen. 1922, in „Schriften des Instituts für Wirtschaftspolitik a. d. Universität Jena", Bd. 2.

Giese-Neuwiem-Cahn: Deutsches Verwaltungsrecht. 1930.

Glück: Ausführliche Erläuterung der Pandekte nach Hellfeld. 2. Aufl. Erlangen 1797.

Glum: Selbstverwaltung der Wirtschaft. Berlin 1924.

Hanssen: Agrarhistorische Abhandlungen. Leipzig 1880, Bd. I.
Heymann: Wechselzeichnung der Sparkassen in „Die Reichsgerichtspraxis im deutschen Rechtsleben". 1929, IV. Bd.
Hilb: Streik in gemeinnötigen Betrieben in Koalitionen und Koalitionskampfmitteln (Arbeitsrechtliche Abhandlungen und Vorträge, hrsg. v. Kaskel. 1925, S. 149 ff.)
Hoffmann-Stenglein: Strafrechtliche Nebengesetze. 4. Aufl., Bd. II.
Holz-Kreutz-Schlegelberger: Das preuß. Wassergesetz. 4. Aufl. 1931.
Hueck-Nipperdey: Lehrbuch des Arbeitsrechts. Mannheim 1930, II. Bd.
Herzfeld: Probleme des internationalen Steuerrechts, in Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht. 6. Jahrg., S. 422 ff.
Jellinek: Verwaltungsrecht. 3. Aufl. Berlin.
Kelsen: Allg. Staatslehre. Berlin 1925.
Kennerknecht: Im Deutschen Steuer-Blatt. Zur Frage der Steuerpflicht gewerblicher Nebenbetriebe von kirchlichen, gemeinnützigen und mildtätigen Körperschaften und Vermögensmassen.
Kersten: Die Rückkehr zum deutschen Volksrecht, in JW. 1933, S. 12 ff.
Kipp: Kommentar zum Erbschaftssteuergesetz. Berlin 1927.
Köttgen: Veröffentlichungen der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer.
Kraft: Die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit, in „Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht", Heft 2. Berlin 1932.
Krüger: Zeitschrift der Savigny-Stiftung. Bd. 29, S. 519.
Landé-Hermes: Das Allgemeine Landrecht für die Preuß. Staaten. Berlin 1931.
v. Landmann-Rohmer: Kommentar zur Gewerbeordnung. 8. Aufl. 1928.
Leibholz: Die Verfassungsdurchbrechung. Archiv für öffentliches Recht. Bd. 27, S. 26.
Lion: Notopfergesetz. 1921.
Michel: Das Gemeinwohl in der Arbeitsverordnung.
Mühlenbruch: Lehrbuch des Pandektenrechts, 3. Aufl. I. Teil. Halle 1839.
Müller, August: Das deutsche Genossenschaftswesen. Darstellung bodenständiger Gemeinwirtschaft. 1922.
Nöll-Freund-Surén: Kommentar zum Kommunalabgabengesetz. 9. Aufl. Berlin 1931.
Peters: Grundlagen der kommunalen Selbstverwaltung in Preußen. Berlin 1926.
Philipsborn: Steuerrecht der Wohlfahrtspflege im Handwörterbuch der Wohlfahrtspflege. 2. Aufl. Berlin 1929.
— Das öffentliche und bürgerliche Recht der Krankenhäuser in Grober: Das deutsche Krankenhaus. 1932.
— Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht. 1931.
— Kranker und Krankenhaus im Recht. Stuttgart 1930.
Popitz-Kloss-Grabower: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz. Berlin 1928.
Rehbein-Reincke: Allgemeines Landrecht. Berlin 1880.
Richter: Veröffentlichungen der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehre. Heft 6.

Rosenthal: Kommentar zum unlauteren Wettbewerbsgesetz. 7. und 8. Aufl. Berlin.
— Der Begriff „geschäftlicher Betrieb" und die Bundesratsverordnung über die in kriegswirtschaftlichen Organisationen Beschäftigten, in Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht. 1917, S. 181.
Rosin: Zur Lehre von der Korporation und Gesellschaft, insbes. der erlaubten Privatgesellschaft nach Allgemeinem Landrecht und heutigem preußischen Recht.
Schelcher: Grundrechte und Grundpflichten der Reichsverfassung. Bd. III 1930, Art. 153 RV. „Enteignung".
Schröder-v. Künnsberg: Lehrbuch der deutschen Rechtsgeschichte. 7. Aufl. 1932.
Schmitt, Carl: Verfassungslehre. München-Leipzig 1928.
Seweloh: Kommentar zum Aufbringungsgesetz. Stuttgart 1929.
Smend: Verfassung und Verfassungsrecht. München-Leipzig 1928.
Sohm-Mitteis-Wenger: Institutionen. 17. Aufl. München-Leipzig.
Stein-Jonas: Zivilprozeßordnung. 14. Aufl. Tübingen 1928.
Steiniger: Der Gemeindekonkurs nach dem Urteil gegen Glashütte, in Leipziger Zeitschrift. 1930 S. 1418 ff.
Stier-Somlo-Elster: Handwörterbuch der Rechtswissenschaft. 1926.
Triepel: Goldbilanzenverordnung und Vorzugsaktien. Ein Rechtsgutachten. 1924.
Wagner, Adolf: Lehr- und Handbuch der politischen Oekonomie. I. Teil Grundlegung der Volkswirtschaft. 1893.
Wittmayer: Im Handbuch der Staatswissenschaften. 4. Aufl.
Wolff: Reichsverfassung und Eigentum in der Berliner Festgabe für W. Kahl. 1923.

Striethorst's Archiv
Entscheidungen des preußischen Obertribunals
Entscheidungen des Reichsoberhandelsgerichts
Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen
Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofes
Entscheidungen des preußischen Oberverwaltungsgerichts
Entscheidungen des Reichsarbeitsgerichts, Bensheimer
Bankarchiv
Gruchots Beiträge zur Erläuterung des deutschen Rechts
Deutsche Juristenzeitung
Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht
Juristische Wochenschrift
Leipziger Zeitschrift für deutsches Recht
Markenschutz und Wettbewerb
Preußisches Justizministerialblatt
Reichs- und Preußisches Verwaltungsblatt
Reichssteuerblatt
Deutsches Steuerblatt
Steuer und Wirtschaft
Seuffert's Archiv für Entscheidung der obersten Gerichte.

Lebenslauf

Am 7. Dezember 1908 wurde ich als Sohn des Herrn Siegfried Jacoby und seiner Ehefrau Amanda geb. Rappaport in Berlin geboren. Nachdem ich Ostern 1927 die Reifeprüfung am Fichte-Gymnasium zu Berlin-Wilmersdorf mit „gut" bestanden hatte, studierte ich Rechtswissenschaft an den Universitäten Berlin und Heidelberg. Am 17. November 1930 bestand ich das Referendarexamen in Berlin mit „gut" und war während des anschließenden gerichtlichen Vorbereitungsdienstes 4 Semester lang Fakultätsassistent der juristischen Fakultät der Universität Berlin. Am 11. Juli 1933 bestand ich das juristische Doktorexamen in Berlin „cum laude".